

VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA
EKONOMICKÁ FAKULTA

KATEDRA VEŘEJNÉ EKONOMIKY A SPRÁVY

**Vliv daně z příjmů právnických osob na příjmy veřejných
rozpočtů**

The Influence of Corporate Income Tax on Public Budgets
Revenues

Student: Milan Moravec

Vedoucí bakalářské práce: Ing. Anna Kovářová

Šumperk 2011

VŠB - Technická univerzita Ostrava
Ekonomická fakulta
Katedra veřejné ekonomiky

Zadání bakalářské práce

Student: **Milan Moravec**
Studijní program: B6202 Hospodářská politika a správa
Studijní obor: 6202R055 Veřejná ekonomika a správa
Specializace: 01 Veřejná ekonomika a správa
Téma: **Vliv daně z příjmů právnických osob na příjmy veřejných rozpočtů**
The Influence of Corporate Income Tax on Public Budgets Revenues

Zásady pro vypracování:

1. Úvod
 2. Charakteristika daňového systému České republiky
 3. Analýza daně z příjmů právnických osob
 4. Vliv daně z příjmů právnických osob na příjmy veřejných rozpočtů
 5. Závěr
- Seznam použité literatury
Seznam zkratk
Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce
Přílohy

Seznam doporučené odborné literatury:

KUBÁTOVÁ, K. *Daňová teorie a politika*. 5. vyd. Praha: Linde, 2010. 276 s. ISBN 978-80-7357-574-8.
OCHRANA, F.; PAVEL, J.; VÍTEK, L. *Veřejný sektor a veřejné finance*. 1. vyd. Praha: Grada, 2010. 264 s. ISBN 978-80-247-3228-2.
VANČUROVÁ, A.; LÁCHOVÁ, L. *Daňový systém ČR 2010 aneb učebnice daňového práva*. 2. vyd. Praha: VOX, 2010. 356 s. ISBN 978-80-86324-86-9.

Formální náležitosti a rozsah bakalářské práce stanoví pokyny pro vypracování zveřejněné na webových stránkách fakulty.

Vedoucí bakalářské práce: **Ing. Anna Kovářová**

Datum zadání: 26.11.2010

Datum odevzdání: 11.05.2011



doc. Ing. Petr Tománek, CSc.
vedoucí katedry



prof. Dr. Ing. Dana Dluhošová
děkanka fakulty

Místopřísežně prohlašuji, že jsem celou práci vypracoval samostatně a uvedl v ní veškerou literaturu a ostatní zdroje, které jsem použil.

V Ostravě dne 11. 5. 2011

.....
Milan Moravec

Obsah

1. Úvod	1
2. Charakteristika daňového systému České republiky	3
2.1. Úvod do daňové teorie	3
2.1.1. Charakteristika a funkce daní	3
2.1.2. Vývoj daní a daňových teorií.....	7
2.1.3. Daňové reformy 20 století.....	9
2.2. Geneze daní v České republice	10
2.2.1. Daňová soustava po roce 1989.....	13
2.3. Shrnutí	19
3. Analýza daně z příjmu právnických osob	21
3.1. Definice a vymezení daně z příjmů právnických osob.....	21
3.2. Vývoj daňového zatížení právnických osob v České republice od roku 2000	27
3.3. Srovnání výše daní právnických osob v rámci Evropy	30
4. Vliv daně právnických osob na příjmy veřejných rozpočtů	33
4.1. Novodobá historie a problematika výnosu daní pro veřejné rozpočty	33
4.2. Lafferova křivka v podmínkách České republiky	39
4.3. Požadavky EU na harmonizaci DPPO	41
5. Závěr	44
Seznam použité literatury:	46
Seznam zkratk:	49

1. Úvod

Daně jsou každodenní realitou všech lidí. Jsou naprosto neoddělitelnou současných životů všech lidí. Proto je velmi důležité vědět jaké druhy daní v České republice existují, a hlavně, jak daňový systém funguje.

Daně nejsou záležitostí novodobých dějin, ale prošly dlouhým vývojem od starověku, kdy neměly vždy výhradně peněžní formu, až do dnešních časů. V průběhu vývoje se změnila jak pravidelnost výběru daní, tak i použití takto vybraných peněžních prostředků. První daňová soustava začala fungovat ve starověkém Řecku a následně byla rozšířena po celém středomoří.

Nejdiskutovanější je otázka spravedlnosti a oprávněnosti výběru daní. S touto otázkou se setkáváme v celém průběhu dějin. Od starověku po dnešní dny. Ve středověku to byly daně, které pomáhaly financovat vnější obranu ve formě daně z hlavy, panovnických desátků, nebo udržovat ekonomický standard církevních držav. Teprve s dalším vývojem byly daně použity na financování obecně prospěšných aktivit státu jako bylo školství, chudobince nebo veřejné nemocnice. Za prvními pokusy tohoto využití vybraných prostředků stála kupodivu církev. Kupodivu proto, že po staletí byla církev jedním z nejdůslednějších výběrčích daní, bez jakéhokoliv hmatatelného prospěchu pro plátce. První pokusy o tvorbu a využití veřejných financí byly zaznamenány ve středověké Anglii. Jednalo se především o veřejně prospěšné stavby, jako byla například výstavba kanalizace Londýna a již výše zmiňované aktivity státu. V tomto duchu se začaly orientovat další státy v Evropě.

V tomto dlouhém vývojovém období daně prošly mnoha změnami a vývojovými trendy. Bylo aplikováno mnoho teorií a dogmat, které se v některých krizových obdobích ukázaly jako nefunkční. Jediný poznatek z těchto aplikací je, že jakákoliv daňová teorie není univerzální a má různé využití v různém čase, místě, politickém prostředí a při působení různých vnějších ekonomických vlivů.

V dnešní době daně tvoří největší část příjmů veřejných rozpočtů, čímž umožňují vládním institucím plnit své funkce. Daně jsou stanoveny zákony a jejich neplacení nebo krácení je možno postihnout pokutou nebo jinou sankcí.

V posledních třech letech, tzn. od roku 2008, daňový systém prochází velice exponovaným obdobím, kdy ve chvílích globální finanční krize dopadá na veřejné

rozpočty nutnost řešit nevyrovnanost bilance hospodaření tzn. řešit úspory na straně výdajů rozpočtů při pokud možném nezvyšování daňového zatížení obyvatel a firem.

V této práci jsou popsány daně vybírané v dnešní době v České republice. Cílem této práce je zhodnotit postavení daně z příjmů právnických osob v letech 2000-2009 ve veřejných rozpočtech České republiky. Bude zhodnocen vývoj daňové sazby a její vliv na výši výběru daní v porovnání s celkovým výběrem daní. Dále bude za pomoci Lafferovi křivky¹ znázorněna doporučená výše daně. Tyto výsledky budou analyzovány a následně porovnány s okolními ekonomikami a zhodnocena efektivnost výběru této daně v České republice.

V úvodní teoretické části se práce zabývá vymezením základních pojmů, historií daňového systému, kdy přechází do hodnocení současného stavu ovlivněného daňovými reformami minulých let.

Především je rozborována daň z příjmu právnických osob a její vliv na příjmy veřejných rozpočtů. Bude nutné zahrnout také srovnání se sousedními rozvinutými ekonomikami, které si i přes všechny ekonomické teorie zachovávají vysokou míru daní pro právnické osoby. Toto je s úspěchem proveditelné pouze v ekonomikách, kde plátcí mají vysoké povědomí odpovědnosti nebo kde je vysoká míra vymahatelnosti práva. Jedná se především i o ekonomiky Německa, Anglie, Francie a USA. Žádná z těchto ekonomik není závislá na vnějších investicích, a tudíž nemá potřebu se podbízet zahraničnímu kapitálu. Jinak je to u postkomunistických zemí, které jsou na přílivu zahraničního kapitálu bytostně závislé.

Tato práce si bere za cíl potvrdit hypotézu, že snižování daňového zatížení právnických osob má vliv na objem daňového výnosu, a tím i výnos prostředků pro veřejné rozpočty. Tuto hypotézu bude potvrzovat nebo vyvracet rozbor příjmů za roky 2000 - 2009 .

¹ KUBÁTOVÁ, K. *Daňová teorie a politika*. 5. vyd. Praha: Linde, 2010. 276 s. ISBN 978-80-7357-574-8, str. 40

2. Charakteristika daňového systému České republiky

V následujících kapitolách bude proveden úvod do terminologie daní, seznámení s historií daní všeobecně a České republice.

2.1. Úvod do daňové teorie

Pojem daň je svázaná se vznikem států nebo jiných forem organizovaných celků. Důvod vzniku a fungování takovýchto útvarů je více. Jednak důvod obranný a hlavně důvod ekonomický. Tento je vysvětlován např. teorií veřejných statků, ale i teorií selhání trhu. Tyto teorie přímo souvisí s pojmem veřejný sektor.

Utváření vlastnických vztahů se vyvíjel i nesoukromý, tedy veřejný majetek. Veřejné vlastnictví je majetek, který má možnost užívat celá společnost, ale ke správě a rozvoji tohoto majetku jsou potřebné finanční prostředky. Tyto získává správce majetku, potažmo stát, v převážné většině výběrem daní, cel nebo poplatků stanovených zákonem. Takto vznikly veřejné finance.

Veřejné finance je možno definovat jako vztahy, které mají přímou vazbu na tvorbu, rozdělování a používání peněžních fondů, které jsou zapotřebí k fungování veřejných institucí, kde jedním z nejdůležitějších subjektů je stát.²

Prostředky vytvořené z daní se navracejí ve formě veřejných statků zpět k poplatníkovi, ale s ohledem na využití těchto služeb, dávají možnost diskutovat o jejich spravedlnost, účelnosti a velikosti.

Vzhledem k tomu, že legislativní normy České republiky pojem daň nespécifikují, použijeme pro její definici odbornou literaturu.

2.1.1. Charakteristika a funkce³ daní

Daň představuje transfer – jednostranný pohyb zboží, služby, peněz apod. od jednoho subjektu k druhému – finančních prostředků od soukromého k veřejnému sektoru.

² Viz např.: HALÁSKOVÁ, M.A. *Veřejná ekonomika*. Ostrava: VŠB – TU Ostrava, 2002. ISBN 80-248-0024-1.

³ KUBÁTOVÁ, K. *Daňová teorie a politika*. Praha: Linde, 2010. str. 19

Daň je definovaná jako povinná, nenávratná, zákonem určená platba do veřejného rozpočtu. Je to platba neúčelová a neekvivalentní. Daň se pravidelně opakuje v časových intervalech (např. každoroční placení daně z příjmu), nebo je nepravidelná a platí se za určitých předem definovaných okolností.⁴

- **Povinná** je proto, že je stanovena zákonem a omezuje každého povinného jednotlivce.
- **Nenávratná** je proto, že se nevrací poplatníkovi, ale zůstává bez náhrady státu, který s ní disponuje.
- **Neúčelová** je proto, že poplatník nezná její následné využití.
- **Neekvivalentní** je proto, že poplatníkovi neposkytuje žádné konkrétní plnění z veřejného rozpočtu.

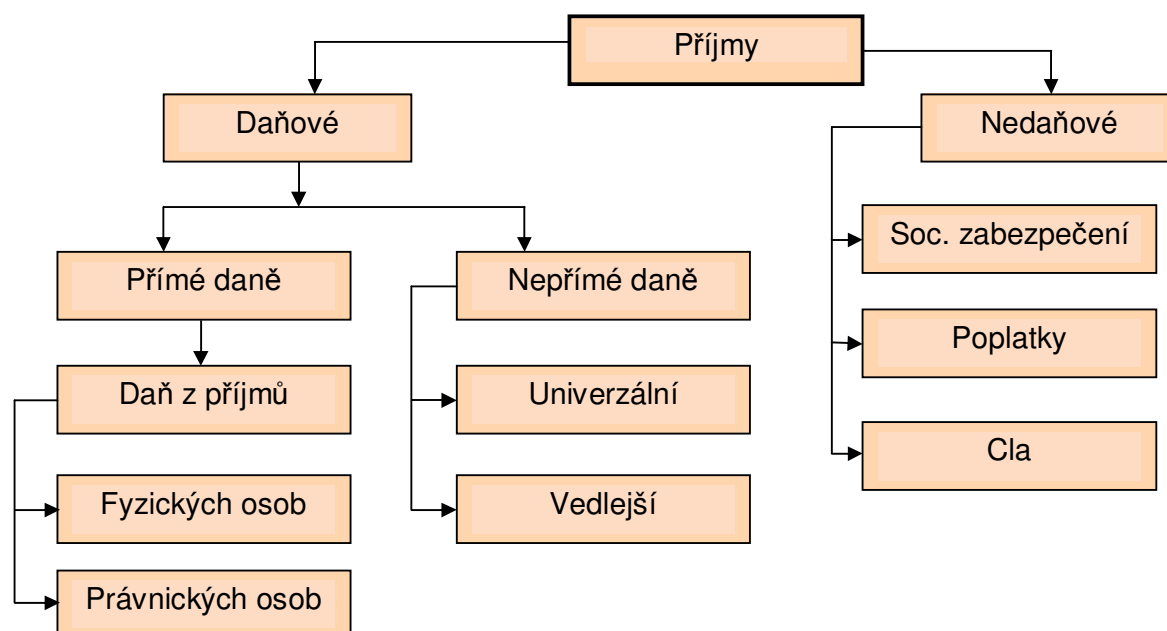
Veřejným rozpočtem je v České republice myšleno:

- Státní rozpočet České republiky
- Rozpočty územních samosprávných celků tedy:
 - Rozpočty krajů
 - Rozpočty obcí
- Státní fondy
- Rozpočty veřejných zdravotních pojišťoven a další

I když daně jsou kvantitativně nejvýznamnějšími příjmy, nejsou však příjmy jedinými. Následující schéma č. 2.1. poskytne přehled o jednotlivých příjmech veřejných rozpočtů.

⁴ KUBÁTOVÁ, K. *Daňová teorie a politika*. Praha: Linde, 2010. str. 16

Schéma č. 2.1. - členění příjmů veřejných rozpočtů



Zdroj: http://www.trendpartner.cz/userfiles/file/ekonomika/EVS_blok_4_Pokorna.pdf, [cit.2011-04-14]

Mezi nedaňové příjmy patří i **cla**, která jsou považována za povinnou neúčelovou platbu, která plyne do státního rozpočtu při přechodu služeb a zboží přes státní hranici.

Nejčastěji se jedná o cla dovozní, která omezují dovoz služeb a zboží, a čímž preferují domácí produkci.

Poplatek je peněžní ekvivalent za služby, které jsou poskytovány veřejným sektorem. Místní poplatek je příjem rozpočtu obcí. Tyto poplatky mají charakter místních daní.

Příspěvek **na sociální zabezpečení** je část zatížení obyvatelstva, kterou je možné charakterizovat jako daň. S daní má společné zakotvení v zákoně a výpočet jako procento z důchodu.

Od **funkcí daní** jsou odvozeny i funkce veřejných financí a to především proto, že daně jsou nejdůležitějšími příjmy veřejných rozpočtů.

Základními funkcemi jsou:

Funkce fiskální - cílem je získat co největší objem prostředků do veřejných rozpočtů. Jedná se o nejstarší funkci a další na ní úzce navazuje.

Funkce alokační – jedná se o funkci, kdy vybrané prostředky jsou navraceny do veřejných statků, které jsou využívány zcela zdarma nebo jen za poplatek, který nepokrývá náklady spojené s jejich poskytováním.

Funkce (re)distribuční – tato funkce je vlastně přerozdělení důchodů, a tím snížení rozdílů ve společnosti. Jedná se o přesun prostředků prostřednictvím státu od bohatších vrstev k chudším.

Funkce stabilizační – zdroje získané prostřednictvím daní jsou použity na zmírnění rozdílů, nestability v tržním mechanismu. Jedná se makroekonomický nástroj státu v ekonomice.

Za **daňové subjekty** se považují osoby, které jsou zákonem povinny odvádět nebo platit daň. Může jí být fyzická osoba (např. osoba samostatně výdělečně činná), ale i osoba právnická (např. obchodní společnosti, neziskové organizace). Z daňového hlediska se dělí daňové subjekty na poplatníky a plátce.

Daňový poplatník je daňový subjekt, který je ze zákona povinen hradit daň ze svého předmětu zdanění, například zaměstnanec v pracovním poměru nese daňové břemeno, avšak daň ze mzdy zaměstnance odvádí jeho zaměstnavatel.

Plátce daně je daňový subjekt, který je ze zákona povinen hradit daň vybranou nebo sraženou od jiných subjektů pod svou majetkovou odpovědností, například zaměstnavatel hradí daň ze mzdy zaměstnance.

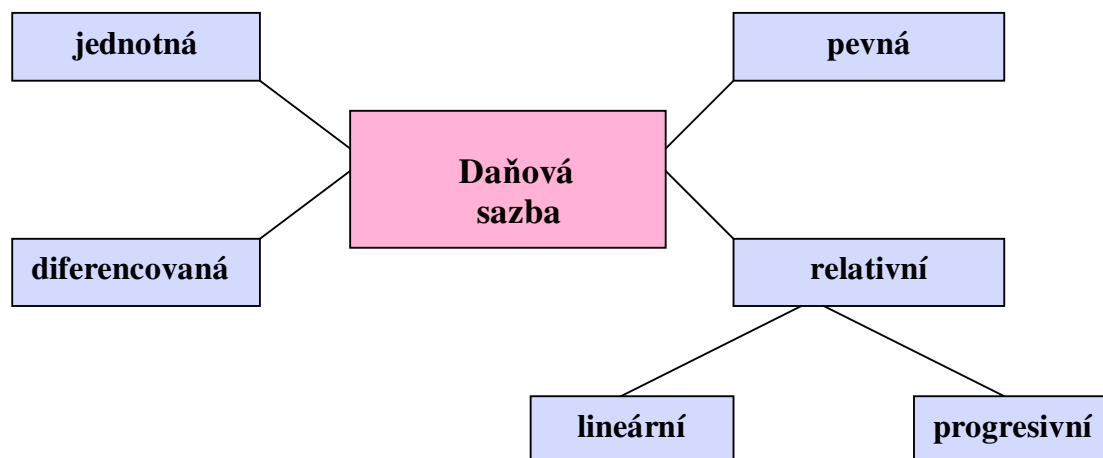
Daňovým objektem se rozumí veličina, ze které je daň vyměřována. Základními typy objektů daně jsou:

- příjem (důchod)
- spotřeba
- majetek

Členění daňového objektu ovšem není postačující, neboť představuje jen všeobecné veličiny. Pro efektivní vybírání daní je nutno definovat předmět zdanění. Rozumí se jím přesné a jednoznačné určení rozsahu zákonem.

Sazbou daně se rozumí matematický výpočet, pomocí kterého se ze základu daně stanoví velikost daně. Nejčastěji jím je procento z upraveného základu daně. Typy daňových sazeb viz. schéma č. 2.2.

Schéma č. 2.2. - typy daňových sazeb



Zdroj: Vančurová, A. Daňový systém ČR aneb učebnice daňového práva 2010

Hlavní členění daňových sazeb je na jednotné x diferencované a pevné x relativní. Jednotná sazba daně je taková sazba, která je pro všechny předměty daně stejná. Naproti tomu diferencovaná je taková, jejíž velikost je odlišná podle druhů předmětů daně, například sazba DPH.

Další členění se týká sazeb pevných a relativních. Pevné sazby nejsou závislé na peněžním ocenění základu daně, nýbrž na objemové jednotce, například 1 kus cigarety. Relativní sazba udává určitou část ze základu daně.

2.1.2. Vývoj daní a daňových teorií

Historie daní prošla mnoha vlivy. A to nejen ekonomickými, ale i politickými, náboženskými a filozofickými. Postupem vývoje názorů a teorií se vytříbily rozdílné školy a to liberální, zastoupená monetarismem a teorií strany nabídky, neoklasická, keynesiánská a neokonzervativní.

Liberální teorie⁵, jako nejstarší ze zmiňovaných se musela vyrovnat s rozporem svobody jednotlivce a nutností výběru daní. Zdůvodnění našla v tzv. „směnné daňové teorii“, podle níž jsou daně nutnou platbou za služby poskytované státem. Tato teorie byla formulována již v 17. století filosofem Thomasem Hobbesem.

Tuto teorii rozvinul ekonomický liberalista Adam Smith, objevitel a zastánce všude známé a stále používané teorie „neviditelné ruky trhu“. Podstatou této daňové teorie je názor, že stát je nejhorší hospodář, který je schopen spotřebovat jakékoliv množství peněžních prostředků, které mu budou v podobě daní svěřeny. Naproti tomu nepopírá nutnost financovat státem garantované služby jako je vnější obrana, vnitřní pořádek včetně právního řádu a dalších veřejných služeb. Tyto nutné výdaje musí být omezeny vyrovnaností rozpočtu tzn. spotřeba nesmí překročit výnos.

Adam Smith vyslovil „čtyři daňové kánony“⁶, které jsou určeny zásadami spravedlnosti, určitosti, snadnosti platby a efektivnosti.

První formulí tohoto daňového kvarteta „spravedlnost“ formuloval A. Smith jako podíl placených daní jednotlivcem, které musí být vyváženy prospěchem jednotlivce na důchodech poskytovaných státem.

Druhá formule „určitosti“ je myšlena, že daně musí být stanoveny určitě a přesně. Výše, splatnost a způsob musí být stanoven jednoznačně a určeno i dané zdaňovací období.

Třetí kánon Adama Smitha „snadnost platby“ je míněna jako volba doby, která je pro plátce nejvýhodnější.

Poslední formulovaná zásada dobře stanovených daní je efektivita. Tato znamená, že daně musí být stanoveny tak, aby plátcí plnily státní pokladnu pouze do nutné výše, tak aby stát pokryl potřebné výdaje.

Dále A. Smith vyjmenoval čtyři neefektivní vlivy výběru daní. Tyto jsou. Velké administrativní zatížení snižuje výnosnost daní. Daně bránící podnikání jsou kontraproduktivní. Nepřiměřeně stanovená daň vybízí k neplacení daně, tzn. k hledání cesty k daňovému úniku. Výběr daní nesmí být spojen se šikanováním a nepříjemnostmi.

⁵ KUBÁTOVÁ, K. *Daňová teorie a politika*. Praha: Linde, 2010. str. 32

⁶ Tamtéž: str. 33 - 35

Některé teorie A. Smitha jsou již dnes překonány, ale většina je do dnešních dní platná a stále součástí nových ekonomických teorií.

Další následovníci byli David Ricardo s tezí že, „ Nejlepší finanční plán je málo utrácet a nejlepší daň je ta, která je nejmenší a John Stuart Mill s principem „rovné oběti“.

Od 70. let 19. století rozpracovali ekonomickou teorie neoklasikové na nových předpokladech a s novými nástroji. Hlavním směrem zkoumání byla rovnováha na dokonale konkurenčním trhu. Neoklasikové použili jako první poptávkovou a nabídkovou křivku a teorii „ přebytku spotřebitele a přebytku výrobce“.

Poukázali na „nadměrné břemeno zdanění“ a Artur Cecil Pigou vyslovil myšlenku o progresivním zdanění, které by mělo vést ke společenskému blahobytu.

John Maynard Keynes zformuloval svou teorii ve 30. letech jako reakci na hlubokou ekonomickou krizi. Podle jeho základní teorie je problém v nedostatečné poptávce. Nabízí řešení v odstranění přetlaku úspor nad investicemi, a to jak monetární, tak i fiskální politikou státu. V poválečném období tato teorie slavila své úspěchy, ale dlouhodobou aplikací vedla k nadměrné inflaci a deficitním rozpočtům.

Jako reakcí na neúspěšnou ekonomickou politiku vedenou keynesiánským směrem byl návrat k neoklasickému učení o makroekonomii, představovaný neokonzervatismem.

V tomto období byla zformována teorie strany nabídky. Jako hlavní nástroj byla vyslovena teorie, že snížení daňového zatížení povede k vyšší pracovní aktivitě, vyšším úsporám a následně k vyšším investicím. Tato teorie strany nabídky v oblasti zdanění je v makroekonomii vyjádřena Lafferovou křivkou⁷, které si bere za cíl prokázat, že nízké zdanění povede k vyššímu výběru daní. Jedná se o výpočet tzv. Lafferova bodu, při kterém je v optimálním postavení výběr daní a stanovení daňové zátěže.

2.1.3. Daňové reformy 20 století

Po druhé světové válce proběhly tři cykly reforem. Hlavním cílem bylo stanovit výši daní na co nejmenší možné míře, snížit daňová pásma a zjednodušit daňové zákony.

⁷ KUBÁTOVÁ, K. *Daňová teorie a politika*. Praha: Linde, 2010. str. 40

Taktéž reformy chtěly vyřešit spravedlnost výběru daní a hlavní těžiště výběru přenést do oblasti daní nepřímých. Tyto reformy neprobíhaly pouze ve vyspělých ekonomikách, ale po celém ekonomickém světě.

První cyklus započal hned po druhé světové válce a ukončen byl v roce 1965. Hlavní směr těchto reforem byl v zavedení a rozšíření systému sociálních pojištění a jejich oddělení od daní důchodových.

Druhá etapa byla spojena se zaváděním daně z přidané hodnoty. Tato daň byla poprvé uplatněna ve Francii roku 1975 a nahradila daň z obratu. Po vzoru Francie tuto cestu převzaly i další země a k dnešnímu dni je daň z přidané hodnoty uplatňována ve více než polovině států světa.

Třetí cyklus reforem byl zaměřen na obnovení a posílení ekonomických aktivit zemí. Tato reforma byla uplatněna v USA, kde si brala za cíl zvýšit motivaci ekonomických subjektů, zjednodušit daňové zákony a zaměřit se na spravedlivý výběr daní. Posledním cílem bylo uplatnění rozpočtové neutrality a tím i posílení výběru nepřímých daní.

2.2. Geneze daní v České republice

Pro lepší pochopení dnešního stavu daní v České republice a jeho postupnému přibližování se Evropským standardům, je nutné ve zkratce projít historii vývoje daní. Historicky nejstarší zmínka o placení dávek daňového charakteru na našem území se datuje do 10. století a vlády knížete Václava, kdy byl vytvořen tak zvaný celní regál. Jednalo se pronájem nebo propůjčení panovnického statku.

Až za panování bratra Václava knížete Boleslava I. Byla zavedena první povinná daň, a to daň míru. Jednalo se o poplatek placený obyvateli Čech za panovnickou ochranu. Dále byla stanovena daň „daň rádlo“, ta se platila podle velikosti pozemku. Nešlo však z větší části o platbu finanční, ale především platbu úsluhou – robotou. Daně neplynuly pouze do pokladny panovníka, ale i církve vybírala daně a to především tzv. „desátek“, to byl desátý díl z hospodaření.

První zmínky o daních z příjmu můžeme zaznamenat ve 12. století a pod názvem kontribuce. Kontribuce na našem území měly charakter majetkových a výnosových daní. Výnosové daně byly stanoveny jako platba za počet tovaryšů, počet oken nebo výměru pozemků. Jednalo se o zdanění prostředků k dosažení příjmu a ne příjmu samotného. Pod teorií „trojího lidu“⁸ byla církev a šlechta od daní osvobozena.

V období vlády nejvýznamnějšího panovníka českých dějin Karla IV. bylo zavedeno tzv. české právo, které umožňovalo poddaným sedlákům si pronajímat od panovníka půdu a za tento platit dávkami. Tyto byly vybírány v penězích, v naturáliích nebo i robotě, a to dvakrát do roka.

V 16. Století byla provedena „berní reforma“, a ta znamenala, že daň z pozemků byla nahrazena daní z vesnických usedlostí a městských domů.

V roce 1517 stavovský sněm vydal „Berní předpis“, který může být považován za první daňovou soustavu v Čechách. Tento předpis definoval nejen daň z majetku, ale i daň z výnosu. Takže v roce 1522 na Českém území již existovaly tři daně. A to daň z majetku, daň z hlavy a daň z příjmu.

Na přelomu 16. A 17. století se na českém území zavádí tzv. „třicátý“. Jedná se odvod třicetiny výnosu ze všeho, co bylo na území Čech prodáno.

Za vlády Marie Terezie jsou v Čechách provedeny mnohé reformy. Například:

- berní reforma – bylo provedeno sčítání lidu, sepsaná veškerá půda, byla zdaněna církev a města. A hlavně byla stanovena pevná sazby daně.
- Správní a soudní reforma – omezena moc církve, vytvořena síť soudní a právní moci. Byly ustanoveny společné úřady a úředníci byli placeni státem.
- Hospodářská, finanční a sociální reforma – zaveden jednotný peněžní systém, v roce 1762 byly vydány první papírové peníze, podpora průmyslu a vzniku manufaktur.

Další reformy byly v oblasti školské, vojenské a dalších.

⁸ MRKÝVKA, P.; PAŘÍZKOVÁ, I. A KOL. *Finanční právo a finanční správa* 2.díl. skript, Brno: Masarykova univerzita, 2004, 382 str. 80-210-3579-X

Na konci 18. Století byla zavedena jednotná kontribuční daň, která obsáhla jak vlastnická práva, tak i výnosy z pronájmů a živností.

První ministerstvo financí bylo zřízeno v roce 1848 a hned reformovalo stávající systém. Byla zavedena osobní daň z příjmu, která dopadala pouze na fyzické osoby a bylo rozčleněna do čtyř tříd. Bylo zavedeno progresivní zdanění.

V období rakousko-uherské monarchie byla poslední úprava daňové soustavy provedena v roce 1886 Bohm – Bawerkem. Byl vydán zákon o „osobních daních přímých“, který ujednotil soustavu daní výnosových a doplnil je daní důchodovou pod názvem „osobní daň z příjmu“. Poprvé byla uplatněna u daní výnosových možnost odečtu nákladů včetně úroků z dluhů. Osobní daně z příjmů byly do určité částky osvobozeny a dále rozděleny progresivní sazbou od 0,6 – 5%.

V roce 1916 byly zavedeny válečné daně s progresivní sazbou 5 – 45%. Takto byly zdaněny zisky podnikatelů a společností, které participovaly na válečných nákladech.

Jelikož bylo obtížné hned při zrodu nového státu měnit daňový systém zcela, byly provedeny úpravy na systému Rakousko - Uherska a teprve roku 1927 byl daňový systém změněn daňovou reformou. Jednalo se především o tyto zákony:

- 1) č. 76 o přímých daních, který přinesl snížení daňové zátěže v podnikání,
- 2) č. 77 o nové úpravě finančního hospodářství svazků územní samosprávy limitující daňové přírázky orgánům územní samosprávy,
- 3) č. 78 o stabilizačních bilancích.

Určitou zvláštností v meziválečném období byl tzv. branný příspěvek, který byl 10% přírážkou k důchodové dani a byl vybírán bez ohledu na pohlaví u všech fyzických osob ve věku od 25 do 50 let v případě, že ve svém životě nevykonaly vojenskou službu po dobu nejméně 12 týdnů.

V období okupace a zřízení protektorátu byl přerušen vývoj daní na našem území. Všechny daňové zákony a byly v souladu s právy a povinnostmi Říše. K zásadním změnám však nedošlo, jen byla zrušena daň z přepychu.

Po druhé světové válce byl v roce 1946 vydán zákon o dávce z majetku tzv. zákon o milionářské dani, která měla pokrýt náklady s odstraněním válečných škod. České hospodářství vykazovalo veliký inflační dluh a vzhledem k nejednotnosti měny byly nutné měnové opatření.

V roce 1948 nastalo období persekuce na podnikatelské sféře a tím i daňového znevýhodnění podnikatelů a živnostníků. Soukromý sektor byl postupně likvidován.

Vzhledem k vývoji hospodářství pod vedením jedné strany v duchu komunistického Sovětského svazu daňový systém zastaral a bylo ho potřeba v roce 1952 změnit. Zákony byly poplatné době a byly vytvořeny tři druhy daní:

- Daň socialistického hospodářství
- Daň od obyvatel
- Daň místních rozpočtů

V tomto období byl vytvořen systém dvou cen a to ceny velkoobchodní a maloobchodní.

K 1.1.1954 byla provedena další daňová reforma, která znamenala rozdělení placení daní na podnikatelskou sféru a poplatky placené obyvatelstvem.

Stejně neúměrně jako podnikatelská sféra bylo daňově zatíženo i soukromé podnikání. Reforma zavedla také důchodovou daň družstev a jiných organizací, daň z obrátu a u podniků socialistického charakteru daň z výkonu.

2.2.1. Daňová soustava po roce 1989

Po roce 1989 začal stát podporovat podnikání a proto v roce 1991 daň z příjmu obyvatelstva rozšířena na řadu možných úlev, odpočitatelných položek, odpisů, výdajových paušálů včetně možnosti odkladu placení daně.

Do té doby byla daň z příjmu rozdělena na tyto druhy daní:

- Důchodovou daň
- Zemědělskou daň
- Daň z příjmu z literárních a uměleckých činností
- Daň ze mzdy
- Daň z příjmu obyvatelstva
-

Odvody do státního rozpočtu byly reprezentovány:

- Odvody z objemu mezd
- Odvody ze zisku
- Odvody z odpisů základních prostředků

- Odvody cenové a regulační

Tyto odvody platily podniky ve stanovené výši. Například odvody z mezd činily 50% a odvod ze zisku 55%.

Základ stávající daňové soustavy byl vytvořen zákonem č. 212/1992 Sb., o soustavě daní. Dle § 1 tohoto zákona byla soustava daní v České a Slovenské federativní republice tvořena daní z přidané hodnoty včetně daně při dovozu, spotřební daní z uhlovodíkových paliv a maziv, spotřební daní z lihu a destilátů, spotřební daní z piva, spotřební daní z vína, spotřební daní z tabáku a tabákových výrobků, daní z příjmů fyzických osob, daní z příjmů právnických osob, daní z nemovitostí, daní silniční, daní z dědictví a darování, daní z převodu nemovitostí a daní k ochraně životního prostředí.⁹

S účinností od 1. 1. 2004 byl zákon č. 212/1992 SB., o soustavě daní zrušen, a to zákonem č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, a daňová soustava byla částečně modifikována.

Důležitým krokem na poli daní byla daňová reforma vyvolaná vnějším prostředím v období 2003-2004, které reagovala na vstup České republiky do Evropské unie. Toto představovalo implementaci komunitárního práva. Bylo nutné zavést daně spotřební a daň z přidané hodnoty. Uvedené změny přinesly zvýšení výnosu nepřímých daní, a to hlavně zvýšením sazeb spotřebních daní a podstatným omezením počtu položek s nižší sazbou daně z přidané hodnoty. Dalším požadavkem Evropské unie bylo zavedení daňových zákonů umožňující volný pohyb kapitálu v rámci států Evropské unie. Toto se týkalo především daně z příjmů právnických osob.

Po volbách v roce 2007 byl nastartován proces konsolidace veřejných financí, který byl především zaměřen na daňovou reformu, ač smysluplnější by bylo bývalo se zabývat reformou na straně výdajové. Politická vůle pro omezení výdajové stránky rozpočtu ze strany koalice nebyla.

⁹ ŠIROKÝ, J. *Daňové teorie s praktickou aplikací*. Praha: Linde, 2006. 302 str. ISBN: 978-80-7400-005

Byla snížena nominální sazba daně právnických osob, ale byly zpřísněny pravidla podkapitalizace firem.

Byla zavedena superhrubá mzda a zvýšena účast zaměstnanců na veřejném zdravotním pojištění.

V oblasti nejvíce exponované a v celé Evropě nejdiskutovanější, tzn. v oblasti důchodové se v tomto období nic nezměnilo. Byly ustaveny pracovní týmy na vypracování koncepce, ale k realizaci nedošlo.

V právní úpravě roku 2011 se již nenachází žádný právní předpis, který by uzákoňoval samotnou daňovou soustavu a podával výčet jednotlivých daní. Daňová soustava je tedy složena z daní upravených samostatnými zákony.

Dle platné právní úpravy daňovou soustavu v České republice tvoří:

- daň z příjmů fyzických osob
- daň z příjmů právnických osob
- daň z nemovitostí
- daň dědická
- daň darovací
- daň z převodu nemovitostí
- silniční daň
- daň z přidané hodnoty
- spotřební daň z minerálních olejů
- spotřební daň z lihu a lihovin
- spotřební daň z piva
- spotřební daň z vína
- spotřební daň z tabákových výrobků¹⁰

Tyto jednotlivé typy daní lze pak rozřadit do jednotlivých skupin daní, a to podle dopadu daně na

¹⁰ MRKÝVKA, P.; PAŘÍZKOVÁ, I. A KOL. *Finanční právo a finanční správa* 2.díl. skript, Brno: Masarykova univerzita, 2004, 382 stran

daně přímé, které jsou adresovány přímo každému poplatníkovi podle jeho důchodové či majetkové situace (daň z příjmů fyzických osob, daň z příjmů právnických osob, daň z nemovitostí, daň dědická, daň darovací, daň z převodu nemovitostí, silniční daň)

daně nepřímé, jež jsou zakomponovány v cenách služeb a zboží bez ohledu na osobní situaci poplatníka (daň z přidané hodnoty, spotřební daně)

podle objektu daně na

daně důchodové zatěžující příjmy peněžité, naturální a zákonem stanovené požitky poplatníka (daň z příjmů fyzických osob a daň z příjmů právnických osob)

daně majetkové postihujících vlastnictví, držbu, nájem či jiné užívání majetku (daň z nemovitostí)

daně transferové uvalené na převod či přechod vlastnictví (daň dědická, daň darovací a daň z převodu nemovitostí)

podle způsobu placení daně na

daně vybírané srážkou (daň z příjmů fyzických osob – příjem ze závislé činnosti)

daně vybírané na základě daňového přiznání (daň z nemovitostí, daň darovací, daň z převodu nemovitostí atd.)

podle vztahu plátce a poplatníka na

daně se shodnou osobou plátce a poplatníka (daň z příjmů právnických osob, daň z nemovitostí, daň darovací atd.)

daně, kde osoba plátce není totožná s osobou poplatníka (daň z příjmů fyzických osob – příjem ze závislé činnosti)¹¹

Mezi základní principy, na kterých je založena daňová soustava patří princip harmonizace, princip elastičnosti, princip spravedlnosti zdanění, princip daňové neutrality, princip únosné administrativy a princip psychologický.

¹¹ MRKÝVKA, P.; PAŘÍZKOVÁ, I. A KOL. *Finanční právo a finanční správa* 2.díl. skript, Brno: Masarykova univerzita, 2004, 382 stran

Každý daňový zákon musí obsahovat co nejpřesnější odpovědi na to, kdo je daňový subjekt, vymezení předmětu zdanění a základu daně, daňové sazby a určení termínů splatnosti a způsobu výběru daně. V následující tabulce č. 2.1. je výčet platných zákonů, kterými je určena struktura daní.

Tabulka č. 2.1. - struktura daňové soustavy

Daně z příjmů	Zákon č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů ve znění pozdějších novel
Daň z přidané hodnoty	Zákon č. 235/2004 Sb. o dani z přidané hodnoty ve znění pozdějších novel
Spotřební daně	Zákon č. 353/2003 Sb. o spotřebních daních ve znění pozdějších novel
Daň z nemovitostí	Zákon č. 338/1992 Sb. o dani z nemovitostí ve znění pozdějších novel
Daň dědická, darovací a z převodu nemovitostí	Zákon č. 357/1992 Sb. o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí ve znění pozdějších novel
Daň silniční	Zákon č. 16/1993 Sb. o dani silniční ve znění pozdějších novel
Ekologické daně	Zákon č. 261/2007 Sb. o stabilizaci veřejných rozpočtů ve znění pozdějších novel

Zdroj: vlastní zpracování na základě Sbírky zákonů České republiky

Uvedenou legislativu doplňuje zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků ve znění pozdějších novel. Jedná se procesní předpis, který jako jediný upravuje postup v daňovém řízení, který je společný pro správu všech daní.

Následující tabulka č. 2.2. znázorňuje podíl všech vybraných daní na celkovém HDP. Pro názornost a porovnání byly použity data zemí Evropské unie a Spojených států. Data jsou porovnávána od roku 2000 do roku 2009. Z uvedeného vyplývá, že Česká republika nepatří mezi státy, které pokrývají HDP především

z daní. Je pravda, že výrazně menší daňový příjem mají Spojené státy, ale to je dáno i přístupem státu k sociální politice a transferům do této výdajové oblasti.

Tabulka č. 2.2. - % vybraných daní na celkovém HDP vybraných zemí

Celkové daňové příjmy jako procento HDP

	2000	2004	2005	2006	2007	2008	2009
Rakousko	43,2	43,4	42,4	41,9	42,1	42,7	42,8
Belgie	44,7	44,5	44,6	44,3	43,8	44,2	43,2
ČR	35,3	37,8	37,5	37	37,3	36	34,8
Francie	44,4	43,5	43,9	44	43,5	43,2	41,9
Německo	37,2	34,8	34,8	35,4	36	37	37
Maďarsko	38,5	37,4	37,4	37,2	39,7	40,2	39,1
Itálie	42,2	41	40,8	42,3	43,4	43,3	43,5
Polsko	32,8	31,7	33	34	34,8	34,3	
Slovensko	34,1	31,7	31,5	29,4	29,4	29,3	29,3
Švédsko	51,4	48,1	48,9	48,3	47,4	46,3	46,4
GB	36,4	34,8	35,7	36,5	36,2	35,7	34,3
USA	29,5	25,7	27,1	27,9	27,9	26,1	24

Zdroj: webové stránky ministerstev financí členských států EU

Ze statistik ministerstva financí vyplývá, že výběr daní roste již několik let. Zatímco rok 2004 stát vybral na daních přes 551 miliard korun, v roce 2008 to už bylo více než 737 miliard korun. Nejvíce stát vydělává na daních z přidané hodnoty, na spotřebních daních a daních z příjmů právnických osob.

Na DPH stát v roce 2004 vybral více než 184 miliard korun, v roce 2008 to bylo přes 255 miliard korun, takže o 71 miliard korun více.

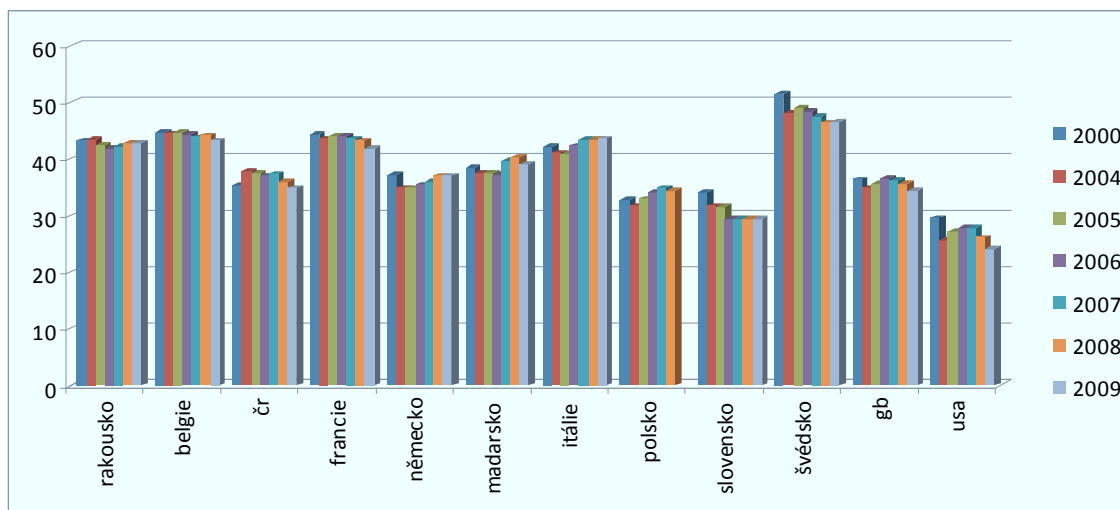
Na spotřební dani stát v roce 2004 vybral přes 95 miliard korun a v roce 2008 to již bylo 130,5 miliard korun.

A u daně z příjmů právnických osob stát v roce 2004 vybral 106,5 miliard korun a v roce 2008 to bylo 173,5 miliard korun.¹²

¹² GINTER, J. *Stát vybírá na daních stále více, ale nestačí to* [online]. 2009, prosinec [cit.2011-04-14]. Dostupný z WWW: < <http://www.novinky.cz/finance/186565-stat-vybira-na-danich-stale-vice-ale-nestaci-to.html>>.

Následující graf č. 2.1. graficky zdůrazňuje předchozí tabulku. Je z něho zřejmé, že největší podíl daňových příjmů na HDP má Švédsko, Francie, Itálie, Rakousko a Belgie. Jedná se o státy s největším daňovým zatížením právnických osob.

Graf č. 2.1. - % vybraných daní na celkovém HDP vybraných zemí



Zdroj: Tabulka č. 2.2. - % vybraných daní na celkovém HDP vybraných zemí

Je otázkou jestli platí přímá úměra mezi výší korporátní daně v daném státě a podílem výběru daní na HDP. Podle všech dostupných informací mezi nejvýnosnější daně patří DPH.

Právě proto se finanční úřady se nejvíce zaměřují na dohled nad výběrem DPH, různými machinacemi s fiktivními fakturami v oblasti marketingu, reklamy a poradenství, dále na dovozy ze zahraničí a také na hloubkovou kontrolu v případě neobvyklých událostí.¹³

2.3. Shrnutí

Z předchozího srovnání je zřejmé, že daně v České republice sice prošly svým nezadržitelným vývojem, ale mnoho daní používaných například v roce 1927

¹³ GINTER, J. *Stát krvácí, finanční úřady přitvrdí* [online]. 2010, březen [cit.2011-04-14]. Dostupný z WWW: < <http://www.novinky.cz/finance/195196-stat-krvací-financni-urady-pritvrdi.html> >.

přetrvalo až do dnešní doby. Je jen otázkou, zda výběr daní v letech minulých byl efektivnější a zda vybrané prostředky byly použity ze strany státu smysluplně.

Tak jako pokročil vývoj v druzích a výši výběru daní, tak i sociální politika státu prošla svým vývojem a veřejné finance v dnešní době mají jiné využití než v roce 1927.

Z výše uvedeného grafu je patrné, že výběr daní hraje významnou roli ve financování států Evropského regionu.

Dá se předpokládat, že vlivem globální finanční krize budou naše vlády muset dále reformovat daňový systém. A především nás čeká velká reforma důchodová, v následujících měsících a letech se uvažuje o reformě sociálního pojištění a i sjednocení daně z přidané hodnoty bude závažný zásah do stávajícího daňového systému. Dále se rýsuje další snížení sazby daně z příjmu právnických osob. V letech minulých používaná superhrubá mzda bude dle prohlášení vlády opět naznávat změny. Jde teď o to, aby vládní koalice nehledala cestu k vyrovnanému rozpočtu jen ve zvýšení příjmů, ale aby se vážně a důsledně zabývala i výdajovou stránkou veřejných rozpočtů.

3. Analýza daně z příjmu právnických osob

Jak je zřejmé z výše uvedeného, daňový systém České republiky je složen z mnoha daní a odvodů. V následujících statích se tato práce bude zabývat jednou z těchto daní a to daní z příjmu právnických osob. Jedná se o daň přímou a pro státní rozpočet jednou z nejdůležitějších a nejvýnosnějších. Podíl daně z příjmu právnických osob stále klesá, ale stále se pohybuje kolem 10% daňových příjmů. Největší propad příjmů z tohoto druhu daní byl zaznamenán v letech 2009 - 2010, kdy se v České republice závislé na vývozu zboží projevila globální finanční krize.

3.1. Definice a vymezení daně z příjmů právnických osob¹⁴

Daň z příjmů právnických osob je universální důchodovou daní, které podléhají všechny právnické osoby. Pravidla pro její vyměření a úpravu se nacházejí především v zákoně č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

§ 17 zákona o daních z příjmů právnických osob obsahuje vymezení poplatníků této daně. Jsou jimi osoby, které nejsou fyzickými osobami, a organizační složky státu dle zvláštního předpisu.

Poplatník se sídlem svého vedení v České republice má daňovou povinnost, která souvisí, jak s příjmy plynoucími ze zdroje na území České republiky, tak i s příjmy plynoucími ze zdrojů ze zahraničí.

Poplatníky dělíme podle určitých hledisek.

1. sídlo nebo místo vedení
 - a) daňový rezident
 - b) daňový nerezident
2. účel založení nebo zřízení
 - a) podnikatelský subjekt
 - b) nepodnikatelský subjekt

¹⁴ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

Daňoví rezidenti jsou veškeré právnické osoby, které mají sídlo nebo místo vedení na území České republiky. Daňový rezident má neomezenou daňovou povinnost, tzn., že dani z příjmů právnických osob podléhají příjmy z území České republiky, tak i příjmy ze zahraničí. Daňovým rezidentem může být i taková právnická osoba, která má sice sídlo v zahraničí, ale místo skutečného vedení je v České republice.

Daňový nerezident je každá právnická osoba, která má sídlo v zahraničí a má omezenou daňovou povinnost. Dani z příjmů právnických osob podléhají pouze příjmy ze zdrojů České republiky.

Příjmy ze zdrojů na území České republiky jsou příjmy daňového nerezidenta, které jsou dosahované prostřednictvím stálé provozovny. Stálá provozovna může být například dílna, staveniště a podobně.

Podnikatelské subjekty jsou subjekty, které byly založeny za účelem podnikání. Jsou to osoby, které podléhají dani z příjmů právnických osob veškerými příjmy z činnosti a z nakládání s majetkem.

Nepodnikatelské subjekty jsou subjekty, které byly založeny nebo zřízeny za účelem dosažení zisku. Jsou to osoby, které podléhají dani z příjmů právnických osob, ale jen v omezeném rozsahu.

Zdaňovací období

Zdaňovacím obdobím může být: kalendářní rok, hospodářský rok, období od rozhodného dne fúze nebo převodu jmění společností, účetní období, pokud je toto účetní období delší než nepřetržitě po sobě jdoucích 12 měsíců.

Základ daně

Základ daně se určuje za zdaňovací období, které je uvedeno výše.

Obecné schéma

Výsledek hospodaření před zdaněním

- příjmy vyňaté z předmětu daně
- osvobozené příjmy
- příjmy nezahrnované do základu daně (včetně samostatných základů daně)
- rozpuštění rezerv nebo opravných položek, jejichž tvorba nebyla daňově uznatelným nákladem
- + částky zkracující příjmy (nepeněžní i mimoúčetní příjmy)

- + účetní náklady, které nejsou uznanými daňovými náklady
- + částky pojistného sociálního pojištění sražené zaměstnancům a neodvedené ve lhůtě
- mimoúčetní náklady, které lze uznat pro daňové účely
- + - korekce základu daně předešlých zdaňovacích období
- = ZÁKLAD DANĚ

Z tohoto schématu lze vyčíst, že základ daně odvodíme od hospodářského výsledku před zdaněním, který se upravuje o další položky.

Při stanovení základu daně je třeba rozlišit, o jakou právnickou osobu se jedná. Jiný postup použije podnikatelský právnický subjekt a jiný nepodnikatelský.

Sazba daně

Sazba daně ze základu daně zaokrouhleného na celé tisíce Kč dolů činí 19 %. Výjimku tvoří investiční fondy, podílové fondy, penzijní fondy nebo instituce penzijního pojištění a to ve výši 5 %.

Velmi důležitou částí daně z příjmů právnických osob je hmotný a nehmotný majetek. Tento majetek je v podkapitole rozdělen na základní části. S majetkem také souvisí odpisy, které jsou dvojího druhu a to daňové a účetní.

Hmotný a nehmotný majetek

- hmotný dlouhodobý majetek

Do dlouhodobého hmotného majetku se zařazují samostatné movité věci a soubory movitých věcí, budovy, stavby, byty, pěstitelské celky trvalých porostů s dobou použitelnosti delší než 3 roky, stáda a dospělá zvířata a jiný dlouhodobý majetek, do kterého patří např. umělecká díla nebo technické zhodnocení. Dlouhodobý hmotný majetek musí mít dobu použitelnosti delší než 1rok a s cenou pořízení nad 40 000Kč.

- a) hmotný majetek
- b) další hmotný dlouhodobý majetek

- nehmotný dlouhodobý majetek

Do dlouhodobého majetku se řadí zřizovací výdaje, goodwill, nehmotné výsledky výzkumu a vývoje, software a ocenitelná práva. Dlouhodobý nehmotný majetek musí mít dobu použitelnosti delší než 1rok a s cenou pořízení nad 60 000Kč.

- a) nehmotný majetek
- b) další nehmotný dlouhodobý majetek

Drobný majetek

- hmotný

Příkladem drobného hmotného majetku je nářadí, ochranné pomůcky, drobný inventář a další. Vstupní cena takového majetku je menší než 40 000 Kč nebo životnost tohoto majetku je kratší než 1rok.

- nehmotný

Příkladem drobného nehmotného majetku je software, ale do 60 000 Kč, tudíž vstupní cena tohoto majetku je menší jak 60 000 Kč a životnost majetku je kratší než 1rok.

S dlouhodobým majetkem velmi souvisí pojem technické zhodnocení. Technické zhodnocení se rozumí veškeré výdaje na nástavby, přístavby, výdaje na rekonstrukce a modernizace. Podmínkou technického zhodnocení je výše částky, která musí překročit více jak 40 000 Kč. Technické zhodnocení zvyšuje jeho vstupní cenu.

Dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek se ve výrobním procesu opotřebovává a ztrácí na své funkční užité vlastnosti. Hodnota majetku postupně přechází do ceny výrobku a služeb, které jsou pomocí něho vyráběny.

Základní dělení odpisů

- Daňové odpisy

Daňové odpisy se řídí zákonem o dani z příjmů.

- a) rovnoměrný – vstupní cena * sazba/100
- b) zrychlený – vstupní cena/koeficient

- Účetní odpisy

Účetní odpisy si účetní jednotka stanovuje sama ve svém účetním plánu, neboli směrnici.

- a) lineární – vstupní cena/životnost

- b) progresivní – počet let od začátku odpisování * vstupní cena/kumulativní doba odpisování
- c) degresivní – počet let od konce odpisování/ kumulativní doba odpisování

Odpisové skupiny, odpisové sazby pro rovnoměrné odepisování a odpisové sazby pro zrychlené odepisování.

Odpisové sazby pro zvýšenou vstupní cenu souvisí s technickým zhodnocením. Pokud bude provedeno u majetku technické zhodnocení, použije se sloupec se sazbami pro zvýšenou vstupní cenu.

Daňové přiznání k příjmu právnických osob

Poplatník je povinen podat po uplynutí zdaňovacího období daňové přiznání, a to i tehdy, kdy základ daně je menší než nula a je vykázána daňová ztráta. Lhůta pro podání je do tří měsíců od ukončení zdaňovacího období. Pokud má poplatník povinnost nechat ověřit účetní závěrku auditorem (zák. č. 563 / 91 Sb.) nebo jestliže přiznání zpracovává daňový poradce, prodlužuje se lhůta pro podání o tři měsíce – do šesti měsíců od ukončení zdaňovacího období. Pozdější termín může příslušný Finanční úřad odsouhlasit, pokud má podnikatelský subjekt účetní jednotku v zahraničí.

Neziskové organizace mají povinnost podat daňové přiznání, pokud jim vznikají také příjmy, které jsou zdaňované. Lhůtu pro podání přiznání mají stejnou jako podnikatelské subjekty.

Plátcí daně podávají daňové přiznání na předepsaném formuláři Ministerstva financí, který obvykle bývá každým rokem aktualizovaný.

Součástí podání daňového přiznání k FÚ je účetní závěrka za účetní (zdaňovací) období, která ve smyslu zákona č. 563 / 91 Sb., obsahuje:

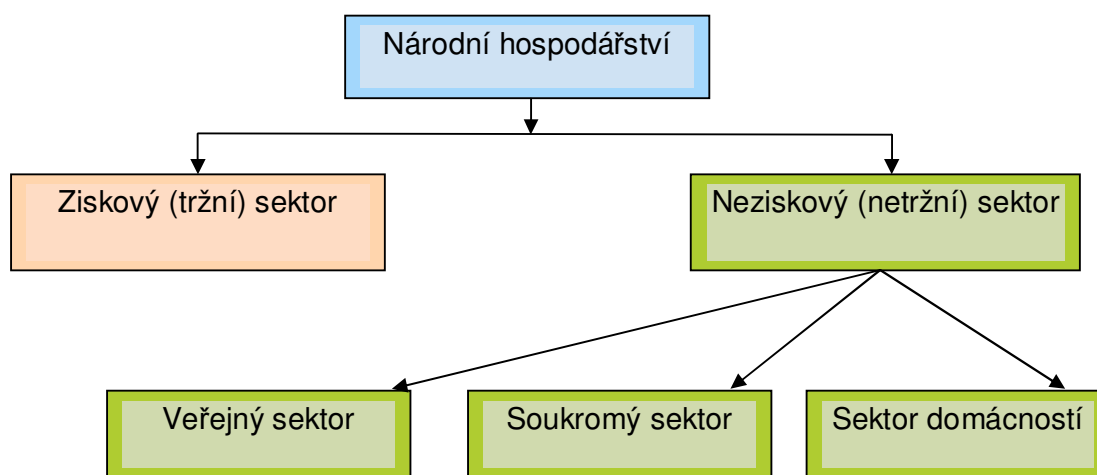
- **bilanci** – rozvahu k závěrkovému dni (*v úplném resp. omezeném rozsahu*)
- **výkaz zisku a ztrát** (*v úplném resp. omezeném rozsahu*)
- **příloha k účetní závěrce**

Pokud daňové přiznání za právní subjekt podává daňový poradce, plátce daně tuto skutečnost sděluje FÚ. Nesplnění těchto povinností má právo příslušný FÚ ukládat vysoké pokuty – až 6% hodnoty aktiv.

Pro lepší pochopení vazby právnických osob a veřejného sektoru je dobré znát prostor, ve kterém se obě tyto provázané části národního hospodářství pohybují.

Toto znázorňuje schéma č. 3.1.

Schéma č. 3.1. - členění národního hospodářství podle principu financování



Zdroj: Strečková, Y., Malý, I. a kol. Veřejná ekonomie pro školu i praxi.

Národní hospodářství se skládá ze ziskového a neziskového sektoru. Neziskový sektor se dále rozlišuje na veřejný sektor, soukromý sektor a sektor domácností. Vzhledem k zadání této práce je prioritou se zaměřit na sektor ziskový – tržní, ve kterém se pohybují právnické osoby, o něž v této práci jde především. Mezi právnické osoby patří i organizační složky státu, obce, nadace a jiné příspěvkové organizace, které nejsou zřízeny za účelem generování zisku.

Ale jsou tu i organizační složky krajů a obcí. Tyto ale nejsou samostatnou právnickou osobou a tudíž nemají právní subjektivitu, nejsou ani účetní jednotkou a tak nepodávají žádné daňové přiznání. Pokud organizační složku zřídí stát, není sice právnickou osobou, ale účetní jednotkou ano a tudíž musí podávat daňové přiznání. Zatímco podnikatelské subjekty sledují pouze souhrnně své příjmy a výdaje – hospodářský výsledek, který upraví dle zákona o daních z příjmů a poté vypočtený

výsledek použije jako základ daně z příjmů, neziskové organizace musí zvolit postup mnohem složitější.

Obecně lze říci, že předmětem daně z příjmů jsou příjmy (výnosy) z veškeré činnosti, nakládání s veškerým majetkem. U neziskových subjektů je předmět vymezen odlišně.

U právnických osob, které nejsou zřízeny za účelem podnikání, nejsou předmětem daně příjmy vyplývající z jejich poslání, pokud výdaje na zajištění této činnosti jsou vyšší než příjmy.¹⁵

3.2. Vývoj daňového zatížení právnických osob v České republice od roku 2000

V této kapitole se bude práce zabývat vývojem výše zdanění právnických osob v České republice od roku 2000 do roku 2009.

Pokud je sledován vývoj výše daní společností v České republice, musí se konstatovat, že za poslední desetiletí daně právnických osob klesly skoro na polovinu. Tento trend byl způsobený snahou přilákat zahraniční investory a tím zvýšit nabídku pracovních příležitostí na české trhu. Tato idea byla naplněna a přesto, že výše daňového zatížení firem klesala, nesnižoval se podíl těchto daní na celkovém výběru daní v České republice. Pro snižování sazby daní mluví i názor, že vysoké zdanění vede společnosti ke snaze tyto daně obcházet, následně krátit nebo přesouvat výrobní prostředky do míst s nižším zdaněním.

Trend snižovat daně společnostem není pouze doména České republiky, ale je to trend celosvětový a hlavně je sledovatelný u zemí s mladou tržní ekonomikou.

Mezi stimuly na přilákání přímých zahraničních investic patří daňové prázdny, financování průmyslových zón z rozpočtu státu, krajů nebo obcí.

Jako další pobídky v systému daní společností jsou možnosti uplatnit různé odpočty a úlevy. Daňový základ může být ovlivněn tím, že lze započítat výdaje na pracovní cesty, na pracovní a sociální podmínky zaměstnanců, oceňováním zásob, odečtením úroků a nezdanitelnými reinvestovanými výnosy.¹⁶

¹⁵ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

¹⁶ KUBÁTOVÁ, K. *Daňová teorie a politika*. Praha: Linde, 2010. str. 194

Další nemalou položkou, o kterou lze snížit základ daně je možnost započtení ztrát z podnikání z let minulých. Tato doba je až pětiletá.

U daně právnických osob se v podmínkách České republiky neřeší progresivita zdanění. Některé státy Evropské unie progresivní zdanění společností používají. Jedná se ale spíše o podporu malého nebo středního podnikatelského stavu.

V současnosti tzn. roku 2011 probíhá ostrá polemika o spravedlnosti zdanění společností a to s ohledem na dvojí zdanění v případě právnických osob. První zdanění je zde již zmiňovaná daň společností a druhou je zdanění dividend akcionářů. V tomto případě dochází ještě ke zdanění osobní důchodovou daní. To vyvrací teorii o neutrálnosti daňového systému.

Naproti tomu hovoří to, že společnosti odvedením daně ze zisku platí státu za využívání veřejných služeb. A to především za využívání infrastruktury v místě podnikání. Tomuto odpovídá i část takto vybrané daně, která směřuje zpět do místních rozpočtů.¹⁷

Dále daň můžeme brát jako kompenzaci za omezenost ručení právnických osob za své závazky. Proto společnosti podnikající, kde ručí členové celým svým majetkem jsou zdaňovány jako fyzické osoby. Tato skutečnost ale opět podporuje myšlenku, že daně nejsou zcela neutrální.

Nyní bude porovnáván vývoj zdanění právnických osob od roku 2000. K první změně po roce 2000, kdy byla sazba daně na úrovni 31 %, došlo po zavedení klauzule o hospodářském roku v roce 2003 a to zákonem č.438/2003 Sb. Tento zákon upravil sazbu daně na 28% s účinností od 1.1.2004, respektive na 26 % od 1.1.2005 a na 24 % s účinností od 1.1.2006. Pro stanovení daně za příslušné období byla použita sazba účinná k poslednímu dni zdaňovacího období nebo období, za něž bylo podáváno daňové přiznání. Právnické osoby mohly také uplatnit položky snižující základ daně a položky odpočitatelné od základu daně. Pro investiční, penzijní a podílové fondy byla stanovena sazba daně počínaje obdobím roku 2004 na úrovni 5 %, respektive pro penzijní fondy 15 %.

K dalším novelizacím došlo v roce 2007, kdy byla daň z příjmu právnických osob od 1.1.2008 snížena na 21 %.

¹⁷ KUBÁTOVÁ, K. *Daňová teorie a politika*. Praha: Linde, 2010. str. 192

Hned následující rok došlo opět k úpravě, a to ke snížení na 20 % s účinností od 1.1.2009. Jako reakce na globální krizi od 1.1.2010 do dnešní doby platí daň z příjmu právnických osob na úrovni 19 %.

Tento přehled je znázorněn v tabulce č. 3.1.

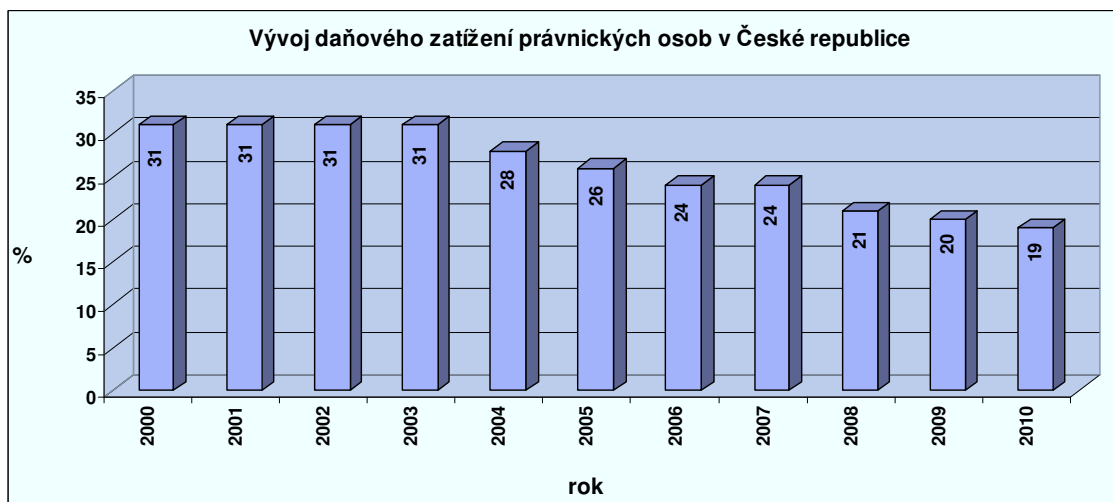
Tabulka č.3.1. - vývoj daňového zatížení právnických osob v České republice

2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010
31	31	31	31	28	26	24	24	21	20	19

Zdroj: <http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/dc2 legis a metod.html#danovezakony>, [cit.2011-04-14]

Z uvedené tabulky je patrný trend od roku 2000 do roku 2011, kdy zdanění právnických osob je na úrovni roku 2010, tedy 19 %. Pro znázornění a větší přehlednost je tato tabulka převedena do grafu č. 3.1., nazvaného vývoj daňového zatížení právnických osob v České republice.

Graf č. 3.1. - vývoj daňového zatížení právnických osob v České republice



Zdroj: Tabulka č.3.1. – vývoj daňového zatížení právnických osob v České republice

Daleko důležitější porovnání bude provedeno v následujících kapitolách, kde se tento snižující trend bude porovnávat s částkou vybraných prostředků za tento segment daní.

3.3. Srovnání výše daní právnických osob v rámci Evropy

Daň z příjmu právnických osob se v jednotlivých státech střední Evropy liší. Pohybují se od 10 – 35 %. Vyšší sazby daně s příjmu právnických osob mají ze státu Evropské unie Francie, Belgie, Španělsko, Spojené království a Rakousko. Toto je dáno lepším přístupem na světové trhy, lepší vybudovanou infrastrukturou, lepší vymahatelností práva a dalšími vlivy.

Faktem je, že postkomunistické státy střední Evropy mají daně právnických osob podstatně nižší a tato skutečnost naznačuje, že se vlády zmíněných zemí snaží přilákat zahraniční kapitál, jednak nízkými daněmi, ale i různými daňovými úlevami a investičními pobídkami. Mezi další státy s malými daněmi právnických osob můžeme zařadit i Irsko a Kypr.

V České republice je sazba tzv. korporátní daně v roce 2011 stanovena ve výši 19 %. V některých členských státech Evropské unie je na zdanitelný příjem právnických osob ještě uvalena místní (lokální) daň z příjmů a solidární přírážka.

Místní (lokální) daň je uplatňována v těchto státech:

Lucembursko	7,5 %
Maďarsko	2,0 %
Německo	14,0 %
Portugalsko	1,5 %.

Solidární přírážka je uplatňována v těchto státech:

Belgie	3,0 %
Lucembursko	4,0 %
Německo	5,5 %.

V některých členských státech Evropské unie se kromě základní sazby daně z příjmů právnických osob uplatňuje ještě snížená sazba daně. V případě Belgie je sazba korporátní daně odstupňována zdanitelným příjmem do tří sazeb.

Lucembursko uplatňuje nižší daň z příjmu právnických osob na zdanitelný příjem do 15 tisíc Eur. A to snížením o 5 % na sazbu 20 %.

Stejně progresivní daň uplatňuje Maďarsko, Nizozemí, Spojené království, Portugalsko, Rumunsko a Španělsko.

Jedná se především o nižší zdanění právnických osob, které nedosahují určitého limitu zdanitelného příjmu.

V následující tabulce č. 3.2. jsou podchyceny daňové příjmy právnických osob vybraných zemí EU v roce 2008 a jsou porovnány s procentuelním zastoupením na HDP a na celkově vybraných daních v jednotlivých státech .

Tabulka č. 3.2. - porovnání výnosu DPPO na % z HDP a % ze všech daní pro uvedené země s % zdanění v roce 2008

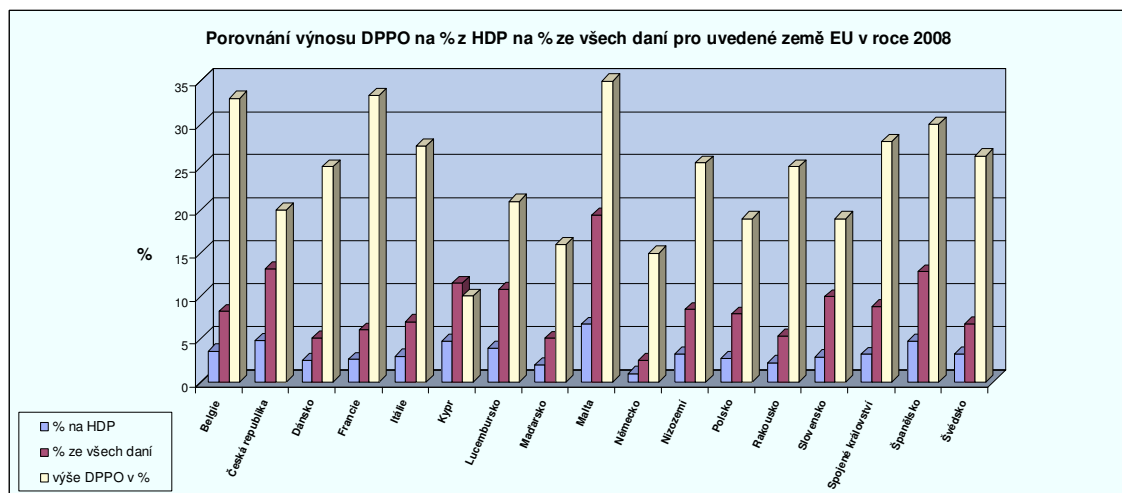
	Podíl daně příjmů právnických osob (v %, rok 2008)		Sazba daně DPPO
	% z HDP	% z daňových příjmů	
Belgie	3,61	8,23	33
Česká republika	4,84	13,14	20
Dánsko	2,47	5,08	25
Francie	2,62	6,06	33,33
Itálie	3,03	7,05	27,5
Kypr	4,79	11,51	10
Lucembursko	3,95	10,79	21
Maďarsko	2	5,05	16
Malta	6,73	19,42	35
Německo	0,97	2,47	15
Nizozemí	3,27	8,4	25,5
Polsko	2,73	7,91	19
Rakousko	2,25	5,34	25
Slovensko	2,93	9,91	19
Spojené království	3,2	8,8	28
Španělsko	4,76	12,84	30
Švédsko	3,28	6,8	26,3

Zdroj: KUBÁTOVÁ, K. *Daňová teorie a politika*. Praha: Linde, 2010. str. 188

Následující graf č. 3.2. zpracovává výše uvedené údaje a převádí je do grafické podoby pro přehlednost. Je třeba si uvědomit, že podíl na HDP nereprezentuje celkové daňové zatížení. Například u Německa je uvedených 15%

odvod do centrálního rozpočtu. Další odvody jsou do místních rozpočtů a ty jsou na úrovni až 14 %. Toto je praktikováno u více zemí.

Graf č. 3.2. - porovnání výnosu DPPO na % z HDP a % ze všech daní pro uvedené země s % zdanění v roce 2008



Zdroj: Tabulka č. 3.2. - porovnání výnosu DPPO

Z uvedeno grafu je zřejmé, že v České republice je podíl daně z příjmu právnických osob na celkově vybraných daních opravdu vysoký. Obdobný podíl má i Kypr, ale s tím rozdílem, že taxativně daně z příjmu právnických osob jsou stanoveny podstatně níže. Nabízí se otázka co přináší státní pokladně vyšší výnos. Zda vysoko stanovená korporátní daň, dobrá legislativa a tím pádem vyšší procento výběru nebo dobře nastavené pobídky, které nastartují ekonomický růst a tím i vyšší základy pro případné zdanění právnických osob.

4. Vliv daně právnických osob na příjmy veřejných rozpočtů

Daňové příjmy obcí se v posledních letech pohybují na úrovni 150 mld. Kč a v průměru tvoří 53 % všech jejich příjmů (u řady obcí 70 % i více).¹⁸

Zejména proto je rozdělování celostátního výnosu sdílených daní předmětem trvalé diskuze. Zákon o rozpočtovém určení daní totiž rozdělení výnosu mezi jednotlivé obce řeší ve dvou krocích. V prvním kroku je stanoven podíl obcí na celostátním výnosu. Ten dnes v zásadě činí u obcí 21,4 %, u krajů 8,92 % a zbytek je příjmem státního rozpočtu. Druhým krokem je rozdělování obecního podílu jednotlivým obcím tedy dělení na 6245 částí. K tomu slouží zákonem stanovený postup, který vychází z kritérií, mezi nimiž má rozhodující váhu velikost obce a počet obyvatel a její rozloha. Část výnosu daně z příjmů fyzických osob je alokována obcím podle místa bydliště plátců a část výnosu daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti přísluší obcím podle sídla plátce (zaměstnavatele).

Představitelé obcí vedou dlouholetou diskuzi o tom, jak stanovit objektivní pravidla, aby daňové příjmy spravedlivě pokrývaly jejich potřeby. Při celkovém počtu 6245 obcí, z nichž každá má rozdílné podmínky, je to téměř neřešitelný úkol. Musí se proto přistoupit k určitému zjednodušení a nastavení pokud možno optimálních pravidel.

4.1. Novodobá historie a problematika výnosu daní pro veřejné rozpočty

Do roku 2001 byl stanoven příjem obcí z daní vybraných od právnických osob na úrovni 20% a rozdělen mezi obce v odpovídajícím poměru celkového počtu obyvatel obce k celkovému počtu obyvatel státu.

Od roku 2001 bylo nově upraveno rozpočtové určení daní pro stát, státní fondy a pro rozpočty obcí. Tyto změny byly motivovány řadou rozpočtových problémů tehdejší doby. Jednalo se sblížení dynamiky příjmů místních rozpočtů s rozpočtem státu. Další nemalý problém byl výrazný daňový rozdíl výnosů daní v místě sídla

¹⁸ *Základní teze pro změnu zákona o rozpočtovém určení daní* [online]. 2011, leden [cit.2011-04-14]. Dostupný z WWW: < <http://denik.obce.cz/clanek.asp?id=6479322>>.

společností a v místě podnikatelské aktivity. Reforma si brala dále za cíl i motivaci obcí pro zvýšení odpovědnosti, ekonomické podpory podnikání na svém území.

Dílčí změna proběhla od roku 2002, kdy byly stanoveny i daňové příjmy rozpočtům krajů. Rozpočtové určení daní obcím lze rozdělit na dva okruhy daňových příjmů. První okruh tvoří daňové příjmy, které jsou určitou formou "napojeny" na aktivity na území obce. Druhý okruh daňových příjmů obcí tvoří podíly obcí na celostátním výnosu stanoveného okruhu daní.

V této kapitole se práce zaměří pouze na řešený problém a to je podíl příjmů veřejných rozpočtů na daních z příjmu právnických osob.

V případě obcí a krajů jsou to příjmy z daní právnických osob pokud touto právnickou osobou jsou obce nebo kraje. V té chvíli se nejedná o reálná příjmy, protože daň platí obec nebo kraj sama sobě.

V druhém případě se jedná o podíl na celostátně vybraných daních od právnických osob. V roce 2002 byl tento podíl na úrovni 20,59 % z celostátního výběru těchto daní. Nemalou částku v rozpočtu obcí v těchto letech byl i příjem z rozpočtů tehdy ještě fungujících okresních rozpočtů.

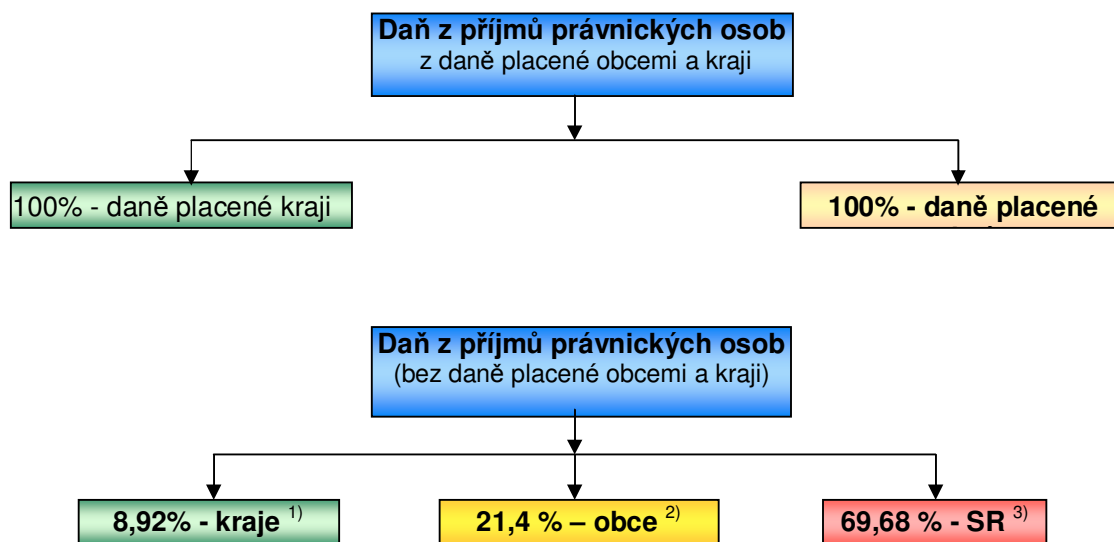
Od 1. ledna 2008 vstoupila v platnost novela zákona č. 243/2000 Sb., o rozpočtovém určení daní. Vládní novela tohoto zákona, která řeší navýšení daňových příjmů obcí a nový způsob rozdělování státem vybíraných daní, prošla celkem bez problému Sněmovnou i Senátem Parlamentu ČR. Příprava a projednávání připomínkového řízení k uvedenému návrhu bylo náročné, došlo i ke střetu odlišných názorů Ministerstva financí ČR, Svazu měst a obcí ČR, Asociace krajů, Spolku pro obnovu venkova, zástupců Stálé komise pro rozvoj venkova a tzv. Zlínské iniciativy neboli Smlouvy obcí a měst proti daňové diskriminaci. Nalezení vhodného kompromisu je v této oblasti velmi obtížné, nakonec i při projednávání předlohy ve vládě byla řešena problematika střetu zájmů malých obcí s přístupy větších měst. Optimalizaci jakéhokoliv systému tak, aby nedošlo k poklesu daňových příjmů u některých obcí oproti předchozímu vývoji, je možno prakticky řešit především navýšením podílu obcí na celkovém výběru sdílených daní. To ovšem lze provést pouze na úkor příjmové stránky státního rozpočtu, který je jak známo dlouhodobě schodkový, dochází k růstu jeho dlouhodobého dluhu, což mimo jiné komplikuje i vztahy k Evropské unii. Nakonec bylo do systému v úrovni roku 2008 přidáno navíc 4,6 miliardy Kč, a byl nastaven systém, který řeší některé základní problémy. Navržená novela je akceptována jako dočasné řešení, přičemž

se předpokládá, že Ministerstvo financí ČR s příslušnými subjekty státní správy a zástupci samospráv následně navrhne věcný návrh nového zákona.

Tyto hlavní daňové příjmy jsou doplňovány tzv. ostatními daňovými příjmy obcí, jako jsou místními poplatky a správními poplatky za úkony prováděné obcí a dalšími poplatky a odvody, které jsou ze zákona příjmem obce (například v oblasti životního prostředí).

Následující schéma č. 4.1. uvádí současný stav rozdělení vybraných daní od právnických osob mezi státní rozpočet a místní rozpočty.

Schéma č. 4.1. - znázorňuje stav v roce 2011



Vysvětlivky:

¹⁾ Každý kraj se na procentní části celostátního hrubého výnosu daně podílí procentem stanoveným v příloze č. 1 zákona č. 243/2000 Sb., o RUD, v platném znění

²⁾ Daňové příjmy jsou rozdělovány na základě:
 1. kritéria výměry katastrálních území obce
 2. prostého počtu obyvatel v obci
 3. násobků postupných přechodů

³⁾ Příjmy státního rozpočtu

Zdroj: úprava - www.sternberk.org/dokumenty/rud.doc, [cit.2011-04-14]

Následující tabulka č. 4.1. přehledně uvádí výběr daní právnických osob a jejich podíl na celkově vybraných daních v letech 2000 – 2009.

Dále je v tabulce podchycen podíl těchto daní určený do státního rozpočtu a do rozpočtů místních. Toto procentní určení prošlo vývojem, jak je uvedeno výše.

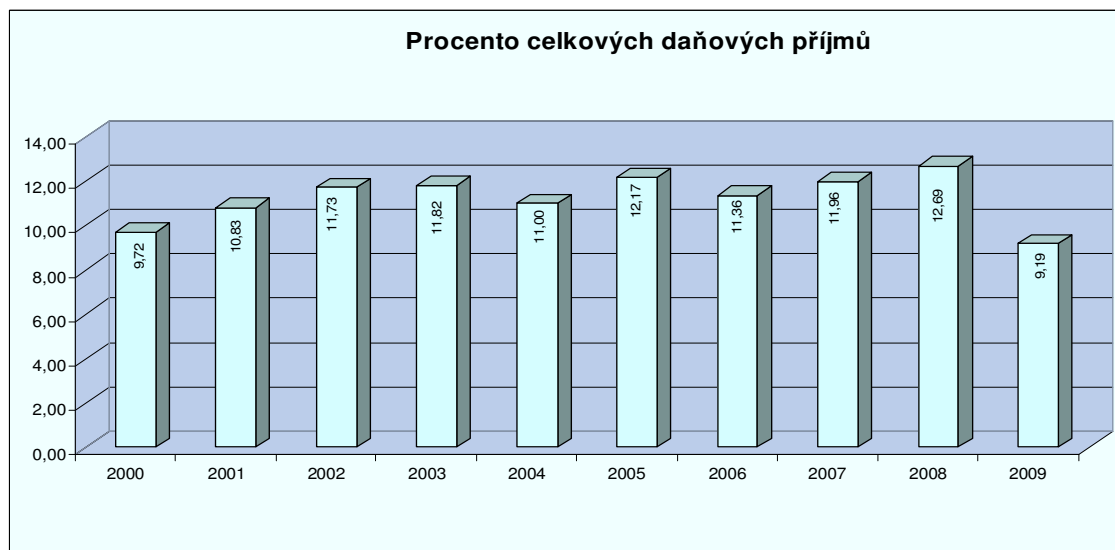
Tabulka č. 4.1. – rozdělení příjmů z daní právnických osob

rok	příjem CR	příjem MR	příjem celkem	celkové příjmy SR	procento celkových příjmů	příjem CR	příjem MR
2000	52322	23470	75792	779400	9,724	69,03	30,97
2001	68841	23187	92028	849910	10,828	74,80	25,20
2002	76893	28823	105716	901411	11,728	72,74	27,26
2003	84274	31635	115909	980963	11,816	72,71	27,29
2004	85522	34287	119809	1088999	11,002	71,38	28,62
2005	100300	44529	144829	1190074	12,170	69,25	30,75
2006	95470	46303	141773	1248492	11,356	67,34	32,66
2007	114749	51669	166418	1391492	11,960	68,95	31,05
2008	127174	60447	187621	1478233	12,692	67,78	32,22
2009	83338	43806	127144	1383944	9,187	65,55	34,45

Zdroj: http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/makro_pre_42797.html [cit.2011-04-14]

Z uvedené tabulky č. 4.1. převedené do grafu č. 4.1. je zcela zřejmé, jakým vývojem daň z příjmu právnických osob v uvedeném období prošla. Je nutno opět konstatovat, že snižování procentního zatížení nemělo vliv na výši výběru této korporátní daně. Do tabulky a následně do grafu se promítly i výkyvy v kontinuálním procentním růstu na celkových daňových výběrech. Zjevně se promítlo období ropné krize a i politická nestabilita měla vliv na zahraniční investice a tím i na růst ekonomiky.

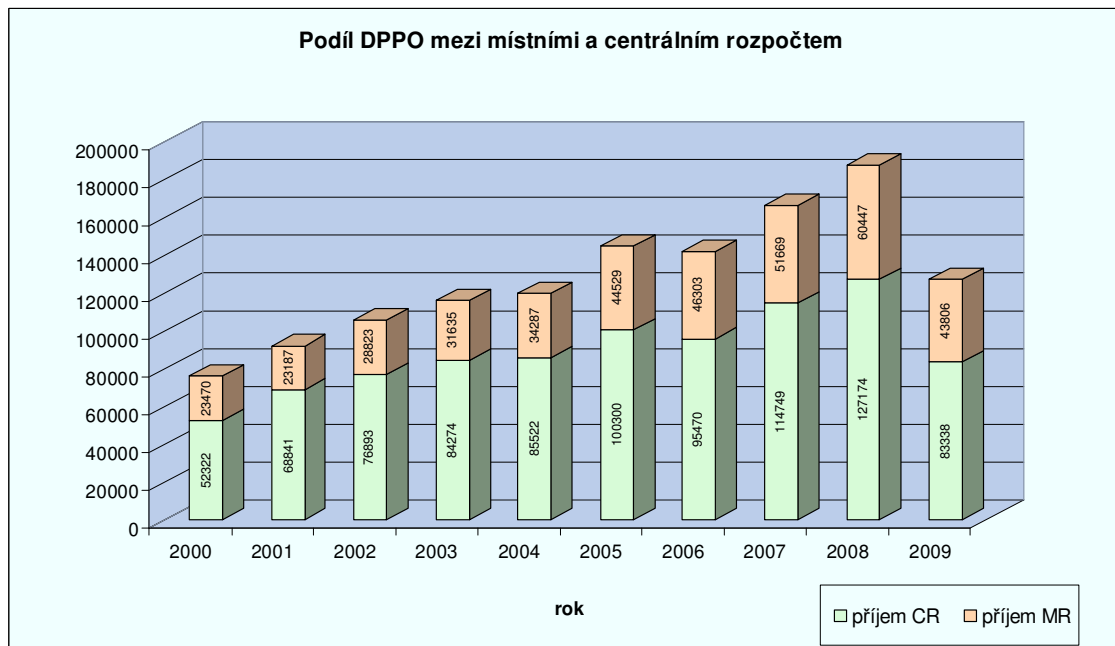
Graf č. 4.1. - zastoupení příjmů z daní právnických osob na celkových daních



Zdroj: Tabulka č. 4.1. - rozdělení příjmů z daní právnických osob

Následující graf č. 4.2. znázorňuje podíl mezi odvody korporátní daně do státního rozpočtu a podíl do místních rozpočtů.

Graf č. 4.2. - rozdělení příjmů z daní právnických osob mezi CR a MR



Zdroj: Tabulka č. 4.1. - rozdělení příjmů z daní právnických osob

Z grafu je jasné, že ve většině ročních hodnocení byl především navýšen odvod do místních rozpočtů i přesto, že došlo k poklesu výběru celkových daní.

Tato skutečnost je více patrná z následující tabulky č.4.2. a následujícího grafu č. 4.3. Největší meziroční nárůst byl pro centrální rozpočet v roce 2001. Místní rozpočty v tomto období zaznamenaly propad v příjmech o 1,22%. Od tohoto roku se místní rozpočty už nedostaly do záporných čísel až do roku 2009. V tomto roce se promítla do všech příjmů celosvětová finanční krize.

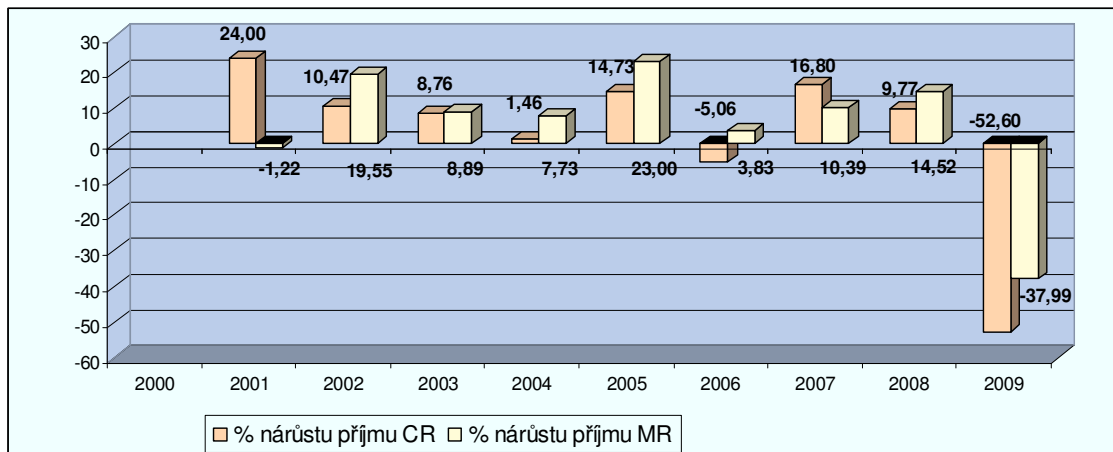
Tabulka č. 4.2. - procentní meziroční nárůst příjmů pro CR a MR z DPPO

rok	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009
% nárůstu příjmu CR		24	10,47	8,76	1,46	14,73	-5,06	16,8	9,77	-52,6
% nárůstu příjmu MR		-1,22	19,55	8,89	7,73	23,00	3,83	10,39	14,52	-38

Zdroj: tabulka č.4.4

Centrální rozpočty zasáhl v roce 2006 ještě jeden propad a to do - 5,06%. Toto snížení na centrální úrovni se v místních rozpočtech odrazilo pouze jako snížení na 3,83%.

Graf č. 4.3. – procentní meziroční nárůsty pro MR a CR z DPPO



Zdroj: tabulka č.4.2.

Následující tabulka č. 4.3. a graf č. 4.4. porovnává celkové vybrané částky z DPPO a meziročně je porovnává. Kromě již zmiňovaného roku 2006 a krizového roku 2009 byly zaznamenány meziroční nárůsty od 3,33% až do 17,39%.

Tabulka č. 4.3. – procentní meziroční nárůst příjmů z DPPO

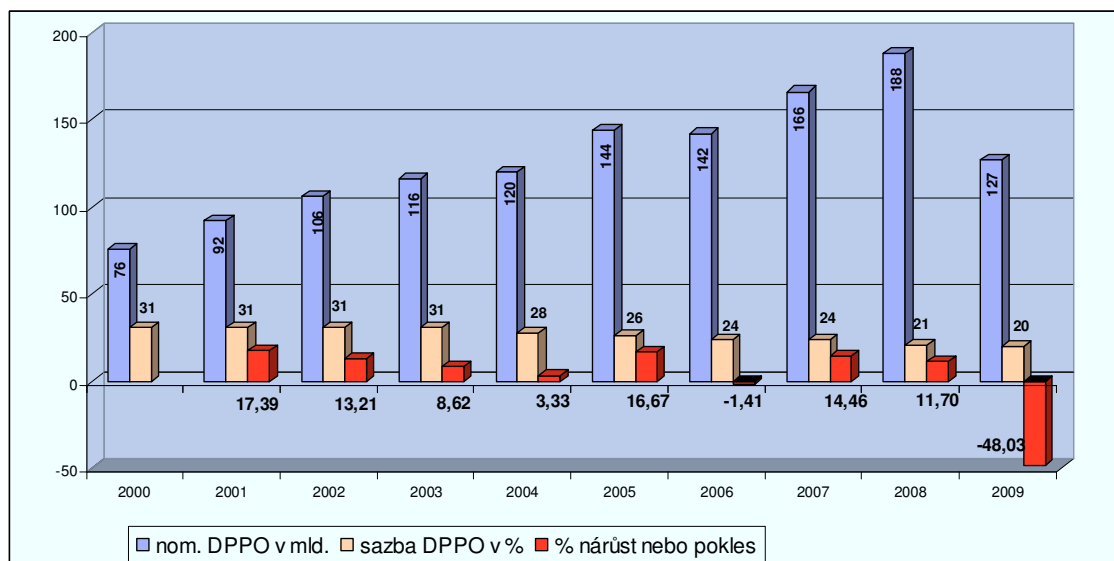
	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009
nom. DPPO v mld.	76	92	106	116	120	144	142	166	188	127
sazba DPPO v %	31	31	31	31	28	26	24	24	21	20
% nárůst nebo pokles		17,39	13,21	8,62	3,33	16,67	-1,41	14,46	11,70	-48,03

Zdroj: tabulka č.4.4.

Je zřejmé, že snižování daňového zatížení právnických osob a uprávy legislativy ve prospěch místních rozpočtů vedla ke sledovanému cíli.

Pro místní rozpočty je potěšující, že v budoucnu se podíl mezi centrálním rozpočtem a místními rozpočty má měnit ve prospěch místních rozpočtů. Jde pouze o to, jak rychle a v jakém procentním objemu.

Graf č. 4.4. – procentní meziroční nárůsty z DPPO



Zdroj: tabulka č.4.3.

Pro centrální orgány bude výhodnější tento podíl změnit ve prospěch místních rozpočtů, protože místní samospráva bude více zainteresovaná na podpoře podnikání v místě svého působení. Bude vytvářet podmínky jako jsou průmyslové zóny, budovat infrastrukturu a tím i stabilizovat pracovní sílu ve svém regionu. Toto bude mít v budoucnu význam na rovnoměrné osídlení a zamezení vysídlování určitých, dnes málo průmyslově využívaných lokalit.

4.2. Lafferova křivka v podmínkách České republiky

V současné politice se lze setkat s určitými zjednodušenými pohledy na vztah mezi výběrem daně a sazbou. Právce na straně jedné jakoby někdy viděla jen zahnutý konec Lafferovy křivky a věřila, že nižší sazba automaticky povede k vyššímu výnosu daně. Levice na straně druhé má tendenci existenci Lafferovy křivky zpochybňovat. Následná analýza nám umožní podívat se na problém Lafferovy křivky realističtěji, a to na příkladu této práce, daně z příjmu právnických osob.

Časová řada výnosů daně při různých sazbách nám umožní spočítat odhad Lafferovy křivky a následně odhadnout i výnos daně.

V tabulce č. 4.4. je vidět v prvním řádku nominální výběr daně z příjmu právnických osob, ve druhém roční inflaci a ve třetím řádku výběr očištěný o vliv inflace (vyjádřený v cenách roku 2001). Ve čtvrtém řádku je uváděna platná sazba

daně pro daný rok a v posledním řádku je základ daně odvozený implicitně jako výběr daně dělený sazbou daně (viz tabulka č. 4.4.).

Čím vyšší sazba daně, tím nižší přiznaný základ daně. Tento vztah, který stojí za Lafferovou křivkou, je dán tím, že nižší sazba motivuje hospodářský růst a objem zisků, snižuje motivaci zatajovat příjmy a láká nové subjekty ke zdanění do země.

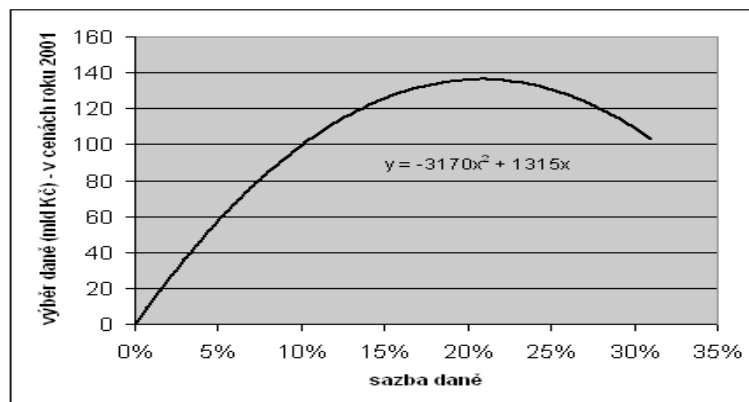
Tabulka č. 4.4. – výběry DPPO 2000 – 2009

	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009
nom. DPPO v mld.	76	92	106	116	120	144	142	166	188	127
míra inflace %	4	4,1	0,6	1	2,8	2,2	1,7	5,4	3,6	1
výběr v cenách 2001	76	92	105	114	115	130	138	158	178	118
sazba DPPO v %	31	31	31	31	28	26	24	24	21	20
základ DPPO v cenách 2001	245	297	339	368	410	501	575	658	848	590

Zdroj: http://www.czso.cz/csu/redakce.nsf/i/analytikum_us, tab.23812999.xls, [cit.2011-04-14]

Zkušenosti s tímto předpokladem jsou z doby, jak nedávné, tak i z minulého století. Po První světové válce Americký prezident Coolidge s ministrem obchodu Hooverem výrazně snížili mezní sazbu daně z příjmu a dočkali se zvýšení příjmů státního rozpočtu z osobních daní. Podobnou zkušenost s tímto vývojem daní má i Rusko z roku 2001. Následující graf č. 4.5. je obrazem odhadu pro Českou republiku.

Graf č. 4.5. - Lafferova křivka pro DPPO v České republice



Zdroj: <http://www.petrmach.cz/cze/prispevek.php?ID=291>, [cit.2011-04-14]

V České republice je tento fenomén, který ukazuje Lafferova křivka, patrný od roku 2003 až do roku 2009, kdy docházelo ke snižování daňového zatížení firem z 31% na 20%. Toto je vidět v tabulce 4.4. Rok 2009 nebyl ale typický. V tomto roce se projevila celosvětová krize, takže nepokračoval trend zvyšování příjmů z těchto daní.

Lafferův předpoklad je tedy správný, ale dopočítat se přesného čísla je takřka nemožné. Vždy bude existovat mnoho nepředvídatelných vlivů, které nám výsledky odečtů z Lafferovy křivky posunou spíše k odhadům¹⁹.

Takže uvedené výpočty představují jen odhad Lafferovy křivky na základě dostupných dat. Až bude znám i výnos daně za rok 2011, bude možné odhad Lafferovy křivky dále zpřesnit.

Současně lze předpokládat, že snížení sazby pod úroveň 19%, které je od roku 2010, již nebude navyšovat příjem z této daně.

4.3. Požadavky EU na harmonizaci DPPO

Dokument Evropské komise SEK(2011) 316 se 16.3.2011 zabýval uvedeným tématem a komise vypracovala „Souhrn posouzení dopadů“ na návrh Směrnice rady **o společném konsolidovaném základu daně z příjmů právnických osob (CCCTB)**.

Ve svém prohlášení konstatovala, že globalizace přetvořila hospodářské prostředí a tím vznikla potřeba legislativních změn v rámci EU-27. Dramaticky se změnila nejen geografie výroby, ale také vnitřní organizace podniků působících na mezinárodních trzích.

Pokud jde o zdanění právnických osob je nutné postupně integrovat trh. Trh EU je totiž i nadále vysoce rozdrobený, protože na něm vedle sebe, a často ve vzájemném rozporu, existuje 27 různých daňových systémů. Tento stav EU významně znevýhodňuje ve srovnání s jejími hlavními obchodními partnery, Spojenými státy a Japonskem, které podniky, působící na trhu EU, vnímají jako jeden daňový systém.

¹⁹ MACH, P. *Rovná daň a Lafferova křivka*[online]. 2005, listopad [cit.2011-04-14]. Dostupný z WWW: < <http://www.petrmach.cz/cze/prispevek.php?ID=291> >.

Společnosti v současnosti fungují v rámci struktur, které umožňují mobilitu kapitálu a přeshraniční spolupráci. V těchto případech terminologie jako „daňová rezidence“, které mají své místo v poměrně uzavřených ekonomikách, v integrovaném Evropském trhu pozbývají význam.

Překážku pro firmy soutěžící na mezinárodních trzích představuje zvláště existence různorodých, často se měnících daňových pravidel. Kromě toho jsou vnitrostátní daňové systémy čím dál více zranitelnější vůči vyhýbání se daňovým povinnostem. Toto je způsobeno možností přesunu příjmů mezi základny a využívání dohod o zamezení dvojího zdanění mezi jinými zeměmi.

Toto znamená řadu daňových překážek pro společnosti působící na více trzích v rámci EU. Tyto překážky lze definovat jako:

- Dodatečné náklady na dodržování předpisů, které znamenají vícenáklady, které komise v roce 2008 vyčíslila na 2 až 4% výnosu z daní z právnických osob. V rámci evropské sedmadvacítky to představuje za uvedený rok částku více než 10 miliard EUR.
- Dvojí zdanění, ke kterému dochází, vyměřením srovnatelné daně ve dvou i více státech.
- Nadměrné zdanění, k němuž dochází v případě firem působících ve více členských státech, kdy jejich provozovny nemají právo se dělit o ztráty a tím uplatňovat konsolidaci na zdanitelné zisky a daňové zatížení.

Ve zprávě jsou posouzeny čtyři hlavní scénáře politiky, které jsou srovnány se scénářem nepředpokládajícím přijetí opatření neboli scénářem „*status quo*“:

Scénář č.1

Zavedení volitelného společného základu daně z příjmů právnických osob, tj. nahrazení 27 různých systémů zdanění společností společným základem daně, platným pro příslušné společnosti a počítaným pomocí jednoho souboru pravidel.

Scénář č.2

Povinné zavedení společného základu daně z příjmů právnických osob pro všechny společnosti působící v EU.

Scénář č.3

V rámci volitelného společného konsolidovaného základu daně z příjmů právnických osob by si společnosti mohly zvolit společný (tj. podle jednoho souboru daňových pravidel vypočítaný) základ daně konsolidovaný za celou EU, který by

nahradil stávajících 27 různých systémů zdanění společností a mechanismus odděleného účetnictví.

Scénář č.4

V rámci *povinného společného konsolidovaného základu daně* by byla stejná pravidla pro všechny společnosti působící v EU závazná.

U všech možných variant by byla společná pravidla zavedena pouze pro výpočet základu daně, přičemž členským státům by zůstala daňová svrchovanost, pokud jde o rozhodování o použitelných daňových sazbách.

Uvedené návrhy budou mít řadu neznámých a jejich vliv na všechny subjekty je třeba sledovat a vyhodnocovat. Na úrovni podniků bude potřeba sledovat vliv těchto případně uplatněných direktiv na pohyb kapitálu přes hranice, na dodržování daňových předpisů a s tím spojených nákladů. Komise se domnívá, že by měly být vybrány reprezentativní vzorky firem, které by byly podrobeny průzkumu ohledně nákladovosti. Tyto změny by měly vést k větší ochotě společností expandovat v rámci EU-27 a měly by ovlivnit i investiční rozhodování.

Na makroekonomické úrovni by v souladu s obecným cílem zlepšit rozdělování produktivního kapitálu v EU měly být shromážděny důkazy o tocích přímých zahraničních investic do EU a mezi zeměmi EU.

Komise předpokládá pokud bude tato iniciativa kladně přijata členskými zeměmi a uvedena v život v podobě legislativních opatření, bude nutné po pěti letech vyhodnotit situaci na trhu EU a úspěšnost záměru komise.

Následně by Komise mohla Evropskému parlamentu a Radě předložit zprávu o technickém fungování směrnice.

Pokud by došlo k přijetí tohoto legislativního rámce, byly by státy mladých tržních ekonomik znevýhodněny oproti ekonomikám, které se dlouhodobě udržují svůj vysoký standard a mají propracovaný, uplatňovaný, akceptovaný a hlavně vymahatelný právní rámec.

5. Závěr

Záměrem této práce je zhodnotit postavení a podíl daně z příjmů právnických osob v letech 2000-2009 ve veřejných rozpočtech České republiky a vliv velikosti této daně na výběr finančních prostředků od těchto plátců. Z uvedeného je zřejmé, že daně uvalené na právnické osoby jsou třetím nejvyšším výnosem všech státem uplatňovaných daní.

Za posledních deset let klesla sazba daní právnických osob z 31 % na dnes platných 19 %. A přesto nedošlo k sebemenšímu výpadku na příjmové straně státu. Naopak podíl DPPO na celostátně vybraných daních stále roste. Pouze v roce 2009 došlo k propadu a to z důvodu globální finanční krize, která postihla firmy v České republice. Pro následné nastartování ekonomického růstu a tím i meziročního nárůstu výběru daní mají směřovat uvažované novely zákonů a vyhlášek plánované vládou ČR.

Pod vedením Ministerstva financí v komisi pro vypracování návrhu působí zástupci představitelů samosprávy (Svaz měst a obcí, Sdružení místních samospráv, Asociace krajů) i zástupci obou komor Parlamentu. Základní záměr novelizace zákona vychází ze stanoviska Ministerstva financí. Diskuze bude v tomto roce pokračovat projednáním stanovisek zástupců samosprávy.

Hlavní myšlenkou vedoucí k posílení objemu prostředků pro rozdělování výnosu daní je převod části dotačních zdrojů, které jsou dosud směřovány obcím z různých národních dotačních programů.

Zrušení vybraných dotací by představovalo možnost získání dalších prostředků pro případné navýšení podílu obcí na sdílených daních. Znamenalo by to ukončit poskytování některých dotačních titulů, které jsou uvolňovány ze státního rozpočtu, a převod příslušného objemu prostředků do systému RUD.

Po vyjasnění stanovisek bude zahájen legislativní proces na novele zákona, což se očekává v druhé polovině roku 2011 s tím, že zákon by měl být vyhlášen v roce 2012 s účinností nejpozději od ledna 2013.

Do tohoto procesu může zasáhnout požadavek EU na sjednocení korporátních daní v rámci EU. Je diskutabilní, co by tento krok přinesl. Zda by jednotná daňová politika byla opravdu výhodou při obchodních vztazích s USA, Japonskem, Čínou a i s dnes rostoucími ekonomikami jižní Ameriky.

Co je ale již dnes zřejmé, je jednoznačná úspora na administrativním zatížení firem při počítání, vyplňování a odvádění těchto daní.

Dle mého soudu, harmonizace daní pro právnické osoby v rámci Evropské unie, nepřinese České republice a jí podobným státům nic pozitivního. Ba naopak by pravděpodobně došlo ke snížení zájmu zahraničních investorů o přesun výrobních prostředků a technologií do zemí východní Evropy.

Takže doufám, že do uvedeného procesu v ČR, Evropská komise nezasáhne s požadavkem harmonizace daní právnických osob, a že tím nedojde ke zpomalení legislativního procesu u nás. Také je nezbytné, aby si vláda zachovala mandát k prosazení těchto nutných změn a to jednoznačným nadpolovičním zastoupením koalice v parlamentu. Tato podmínka bude v současnosti velmi těžko splnitelná, při stávajícím rozložení preferencí politických stran.

Dokud budou stranické zájmy nadřazeny nad zájmy občanů, bude legislativní proces probíhat pomalu a nekonceptně.

Seznam použité literatury:

Knihy:

KUBÁTOVÁ, K. *Daňová teorie a politika*. 5. vyd. Praha: Linde, 2010. 276 s.

ISBN 978-80-7357-574-8

HALÁSKOVÁ, M. A. *Veřejná ekonomika*. Ostrava: VŠB – TU Ostrava, 2002.

ISBN 80-248-0024-1

MRKÝVKA, P.; PAŘÍZKOVÁ, I. A KOL. *Finanční právo a finanční správa*. 2. díl.

skript, Brno: Masarykova univerzita, 2004, 382 str. 80-210-3579-X

ŠIROKÝ, J. *Daňové teorie s praktickou aplikací*. Praha: Linde, 2006, 302 str.

ISBN: 978-80-7400-005

STREČKOVÁ, Y., MALÝ, I. A KOL. *Veřejná ekonomie pro školu i praxi*. Praha:

Computer Press, 1998. ISBN 80-7226-112-6

VANČUROVÁ, A., LÁCHOVÁ, L.: *Daňový systém ČR 2010 aneb učebnice*

daňového práva, 2. vydání, Praha: VOX, 2010. ISBN 978-80-86324-86-9.

KUBÁTOVÁ, K.: *Moderní průvodce daňovým systémem*. Praha: Grada, 1994.

231 s. ISBN 80-7169-020- 1

Legislativa:

ZÁKON Č.76 ze dne 15. 6. 1927, zákon o přímých daních

ZÁKON Č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

ZÁKON Č. 438/2003 Sb.,

ZÁKON Č. 235/2004 Sb. o dani z přidané hodnoty ve znění pozdějších novel

ZÁKON Č. 353/2003 Sb. o spotřebních daních ve znění pozdějších novel

ZÁKON Č. 338/1992 Sb. o dani z nemovitostí ve znění pozdějších novel

ZÁKON Č. 357/1992 Sb. o dani dědické, dani darovací a dani z převodu

nemovitostí ve znění pozdějších novel

ZÁKON Č. 16/1993 Sb. o dani silniční ve znění pozdějších novel

ZÁKON Č. 261/2007 Sb. o stabilizaci veřejných rozpočtů ve znění pozdějších

Novel

Elektronické publikace:

GINTER, J. Stát krvácí, finanční úřady přitvrdí [online]. 2010, březen [cit.2011-04-14]. Dostupný z WWW: < <http://www.novinky.cz/finance/195196-stat-krvací-financní-urady-pritvrdí.html>>.

GINTER, J. *Stát vybírá na daních stále více, ale nestačí to* [online].2009,prosinec [cit.2011-04-14]. Dostupný z WWW: < <http://www.novinky.cz/finance/186565-stat-vybira-na-danich-stale-vice-ale-nestaci-to.html><http://www.novinky.cz/finance/186565>>.

Český stát za vlády Přemyslovců [online]. 2009 [cit. 2011-01-14]. Dostupné na WWW:<http://cs.wikipedia.org/wiki/%C4%8Cesk%C3%BD_st%C3%A1t_za_vl%C3%A1dy_P%C5%99emyslovc%C5%AF>

Rozkvět feudalismu v našich zemích za posledních Přemyslovců a Lucemburků [online]. cBrArts2003. [cit. 2011-01-14]. Dostupné na WWW: http://history.czechian.net/otazky/NAHLEDY_otazky_09.html

Časová osa [online]. [cit. 2011-01-14]. Dostupné na WWW: <http://www.libri.cz/databaze/dejiny/timeline.html>

České dějiny/Nástup Habsburků na český trůn [online]. 2008 [cit. 2011-01-14]. Dostupné na WWW: <http://cs.wikibooks.org/wiki/%C4%8Cesk%C3%A9_d%C4%Bjiny/N%C3%A1stup_Habsburk%C5%AF_na_%C4%8Desk%C3%BD_tr%C5%AFn>

Světová hospodářská krize [online]. cBrArts2003. [cit. 2011-01-14]. Dostupné Na WWW: http://history.czechian.net/otazky/NAHLEDY_otazky_21.html

Státní rozpočet [online]. c1996-2010. 2004 [cit. 2010-03-12]. Dostupné na WWW:<http://www.sagit.cz/pages/lexikonheslatxt.asp?cd=74&typ=r&refresh=yes&levelid=da_473.htm>

Seznam tabulek, grafů a schémat:

Tabulka č. 2.1. - struktura daňové soustavy.....	23
Tabulka č. 2.2. - % vybraných daní na celkovém HDP vybraných zemí.....	24
Tabulka č. 3.1. - vývoj daňového zatížení právnických osob v České republice.....	35
Tabulka č. 3.2. - porovnání výnosu DPPO na % z HDP a % ze všech daní pro edené země s % zdanění v roce 2008.....	37
Tabulka č. 4.1. - rozdělení příjmů z daní právnických osob.....	42
Tabulka č. 4.2. - procentní meziroční nárůst příjmů pro CR a MR z DPPO.....	43
Tabulka č. 4.3. - procentní meziroční nárůst příjmů z DPPO.....	44
Tabulka č. 4.4. - výběry DPPO 2000 – 2009.....	46
Graf č. 2.1. - % vybraných daní na celkovém HDP vybraných zemí.....	25
Graf č. 3.1. - vývoj daňového zatížení právnických osob v České republice.....	35
Graf č. 3.2. - porovnání výnosu DPPO na % z HDP a % ze všech daní pro uvedené země s % zdanění v roce 2008.....	38
Graf č. 4.1. - zastoupení příjmů z daní právnických osob na celkových daních.....	42
Graf č. 4.2. - rozdělení příjmů z daní právnických osob mezi CR a MR.....	43
Graf č. 4.3. - procentní meziroční nárůsty pro MR a CR z DPPO.....	44
Graf č. 4.4. - procentní meziroční nárůsty z DPPO.....	45
Graf č. 4.5. - Lafferova křivka pro DPPO v České republice.....	46
Schéma č. 2.1. - členění příjmů veřejných rozpočtů.....	11
Schéma č. 2.2. - typy daňových sazeb.....	13
Schéma č. 3.1. - členění národního hospodářství podle principu financování.....	32
Schéma č. 4.1. - znázorňuje stav v roce 2011.....	41

Seznam zkratek:

DPPO – Daň z příjmu právnických osob

EU – Evropská unie

CR – Centrální rozpočet

MR – Místní rozpočet

HDP – Hrubý domácí produkt

RUD – Rozpočtové určení daní